



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI TRENTO

Dipartimento di Economia e Management

Corso di Laurea in Economia e Legislazione di impresa

TITOLO:

**Nuovi percorsi
di collaborazione tra Contribuente
e Amministrazione Finanziaria:
verso il superamento della cultura del
sospetto?**

Relatore

Prof. Andrea Giovanardi

Laureando

Luca Zampiccoli

Anno Accademico 2014 / 2015 - Sessione di Laurea di febbraio

INDICE

1. IL RAPPORTO DI COOPERAZIONE TRA FISCO E CONTRIBUENTE	5
1.1 IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE NELLA CARTA COSTITUZIONALE E LA SUA EVOLUZIONE NELLA NORMATIVA	5
1.2 IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE NELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE	9
1.3 IL RAPPORTO OCSE.....	13
2. STRUMENTI DI TAX COMPLIANCE NELL' ORDINAMENTO ITALIANO	17
2.1 PREMESSA	17
2.2 IL TUTORAGGIO.....	21
2.3 IL PROGETTO "PILOTA" DELL' AGENZIA DELLE ENTRATE:.....	26
2.4 LA MANOVRA FISCALE MONTI.....	30
2.5 IL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO	34
2.6 IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO	45
2.7 LA FATTURAZIONE ELETTRONICA TRA PRIVATI.	49
3. IL PROGETTO "FILOSOFIA FISCALE"	75
3.1 PREMESSA	75
3.2 DESCRIZIONE DEL PROGETTO: "FILOSOFIA FISCALE"	76
3.3 DIGITALIZZAZIONE DELL' ACCERTAMENTO E DELLE VERIFICHE	83
3.3.1 ACCESSI, VERIFICHE, ISPEZIONI ATTUALI.....	83
3.3.2 DOCUMENTI OBBLIGATORI E CONSERVAZIONE.....	93
3.3.3 NUOVO ACCERTAMENTO DIGITALE.....	114
3.4 REGIME PREMIALE PER I "SOGGETTI FISCALMENTE SOSTENIBILI"	118
3.4.1 IL SOGGETTO FISCALMENTE SOSTENIBILE	118
CONCLUSIONI.....	129
BIBLIOGRAFIA	137
SITOGRAFIA.....	143

1. IL RAPPORTO DI COOPERAZIONE TRA FISCO E CONTRIBUENTE

1.1 IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE NELLA CARTA COSTITUZIONALE E LA SUA EVOLUZIONE NELLA NORMATIVA

Nel contesto economico e fiscale odierno, che è stato interessato da profondi sviluppi e continui mutamenti, è necessario fare una riflessione sulle dinamiche che intercorrono tra Fisco e contribuente, richiamando alcuni concetti passati per comprendere l'evoluzione e lo stato di consolidamento dei rapporti tra i due principali attori del panorama fiscale nazionale.

Innanzitutto è doveroso analizzare i principi cardine che figurano la possibilità di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, approfondendo alcuni articoli della Carta Costituzionale.

L'impronta di collaborazione nella Carta Costituzionale è prevista dagli artt. 23 e 53, rispettivamente il principio di legalità e il principio di capacità contributiva.

L'art. 23, anche detto principio di riserva di Legge, dispone che: *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla Legge”*, il che dimostra la volontà del Legislatore di creare un rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente, garantendo che nessun tributo possa essere imposto se non dalla Legge. Quindi si vincola la possibilità di imporre prestazioni personali o patrimoniali solamente a un'istituzione, evidenziata nello Stato, tramite il suo organo legislativo, il quale per imporla deve avere riguardo al rispetto dei principi di equità e uguaglianza.

Nell'ottica del principio di cooperazione di cui si sta trattando, questa norma rappresenta una garanzia sia per l'Amministrazione, sia per il contribuente, in quanto la prima è legittimata giuridicamente a riscuotere la propria pretesa, e la stessa pretesa non può essere messa in discussione dal cittadino se non sulla base di un'eventuale illegittimità della norma impositiva. Infatti solo un'irregolarità

nella norma o nella sua formulazione può comportare l'invalidità giuridica della pretesa tributaria¹.

L'art. 53 Cost., invece, sancisce il principio della capacità contributiva e fonda il sistema tributario Italiano sul principio della progressività: *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."*

I soggetti chiamati alla contribuzione, quindi secondo il disposto "tutti" i soggetti, devono concorrere alla spesa pubblica in ragione della loro capacità contributiva. Tale disposizione è in linea con il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost., nonché con l'art. 2 Cost., i quali introducono un dovere di solidarietà economica che la Repubblica deve riconoscere e garantire².

Quindi, l'art 53 Cost. racchiude due importantissime funzioni, che diventano fondamentali per delineare la volontà di cooperazione intesa dal Legislatore, prevedendo una funzione solidaristica, che obbliga ciascun contribuente al concorso, al fine di supportare anche il carico di spesa pubblica di coloro che non sono in grado di sostenerlo o lo sono in misura minore, e la funzione garantista, assicurata attraverso il concetto di minimo vitale, con il quale lo Stato si fa garante di consentire a qualunque cittadino di condurre un'esistenza libera e dignitosa³.

Si configura così un vero e proprio obbligo, a carico dello Stato, ma in nome e per conto dei cittadini, di espletamento di queste due funzioni, che trova la sua ragion d'essere nell'interesse superiore della collettività, e uno speculare dovere di collaborazione di tutti i cittadini con lo Stato (e quindi dei contribuenti con l'Amministrazione Finanziaria).

L'Amministrazione è legittimata, quindi, sia a riscuotere e pretendere, sia a questo punto a effettuare controlli, con l'unico limite del rispetto della Legge, mentre i contribuenti sono tenuti a cooperare⁴.

¹ In tal senso: *"Brevi considerazioni sul modello del processo tributario"*, F. G. Scoca, Dir. e Prat. Trib., 2015, 5, 10728.

² In tal senso: *"La capacità contributiva"*, F. Moschetti, Padova, 1993.

³ In tal senso: *"Lo statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo"*, G. Marongiu, Dir. e Prat. Trib., 2014, 6, 10954.

⁴ In tal senso: *"Dall'imposta al contribuente"*, G. Marongiu, Dir. e Prat. Trib., 2015, 5, 10651

Oltre alle previsioni Costituzionali sono state introdotte altre discipline in ambito di collaborazione tra Amministrazione e contribuente le quali, con il continuo sviluppo economico e sociale, per le crisi economiche e per nuove opportunità presentatesi, hanno sofferto di continui cambiamenti, a volte impercettibili, a volte macroscopici che hanno portato all'evoluzione e alla conferma di una dinamica collaborativa tra i due principali attori del panorama fiscale.

Basti pensare che dall'Unità d'Italia alla seconda guerra mondiale può dirsi che l'obbligo del cittadino si concentrasse in un unico adempimento: pagare i tributi avendo una dinamica di collaborazione pressoché inesistente. Erano in capo all'Amministrazione, infatti, tutti gli oneri relativi al rapporto, con la sola eccezione della presentazione della dichiarazione dei redditi, esistente dal 1864, la quale però veniva fatta una volta nella vita e confermata con il silenzio.

Un primo cambiamento importante della relazione tra Fisco e contribuente è avvenuta negli anni cinquanta con la riforma Vanoni⁵, la quale introdusse, per esigenze di maggiore controllo, l'obbligo della dichiarazione annuale dei redditi anche per i casi di condizioni economiche invariate. Tale adempimento, almeno per le attività produttive, presupponeva la tenuta di una chiara e precisa documentazione⁶.

Da questo cambiamento epocale cominciò la moltiplicazione dei tributi che spinse lo Stato a variare il suo sistema portando ad adottare un sistema di autotassazione del contribuente in base al quale i contribuenti iniziarono ad essere autonomi nel liquidare le loro imposte.

Tale cambiamento cominciò a creare una vera relazione tra Fisco e contribuente sotto il profilo economico, in quanto la collaborazione creatasi diventò una strada efficace per perseguire un consistente abbattimento dei costi connessi al prelievo tributario⁷.

⁵ In tal senso: *"Interesse fiscale e tutela del contribuente"*, E. De Mita, , Milano, 2000, 11 ss.

⁶ In tal senso: *"Lo Statuto dei diritti del contribuente"*, G. Marongiu, Torino, 2010, 24 ss.

⁷ Come è stato efficacemente osservato «l'esigenza di una regolamentazione giuridica dell'attuazione della norma tributaria si è inserita in un più ampio programma di politica economica, diretto a fondare la realizzazione del prelievo tributario sulla collaborazione del contribuente, in modo da comprimere i costi pubblici connessi ad una attuazione amministrativa dei tributi e da ottenere un effetto di anticipazione finanziaria del gettito, rispetto a quello ottenibile a seguito del perfezionamento delle diverse procedure amministrative di imposizione». In tal senso: G. Tinelli, *op. cit.*, 238-239.

Tale maggior impegno, imposto al contribuente, ha portato maggiori adempimenti, maggiore attenzione e una maggiore necessità di conoscenza delle leggi per poter adempiere all'impegno di autotassazione, ricompensando tale sforzo con la nascita di alcuni istituti volti a valorizzare la tutela e il dialogo con l'Amministrazione⁸.

A tal proposito vennero creati strumenti collaborativi e partecipativi tra i quali si evidenzia l'istituto del contraddittorio, che rappresenta l'esaltazione del rapporto collaborativo tra contribuente e Amministrazione.

Il contraddittorio, infatti, rappresenta un istituto per facilitare la dialettica tra le parti, ossia orientato a creare l'occasione di dialogo tra Amministrazione e Contribuente, al fine di definire "amichevolemente" incongruenze e/o mancanze per la regolarizzazione delle situazioni fiscali e dare la possibilità di partecipazione alla formazione del provvedimento conclusivo.

Tale procedimento, nel nostro ordinamento, è retto da importanti principi, primo fra tutti quello della buona fede e della correttezza nel rapporto tra le parti.

Il principio di buona fede, sancito dall'art. 1175 del Codice civile, tiene conto dell'accezione soggettiva in virtù della quale si fa riferimento allo stato psicologico della parte che "ignora" di ledere un altrui diritto nonché dell'accezione oggettiva che impone alle parti "di modellare" il loro comportamento alle regole di lealtà, onestà e correttezza.

Tale principio civilistico è un corollario nel campo tributario in quanto, il principio di buona fede è desumibile dalla stessa Carta Costituzionale che all' art. 97, prescrivendo il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione, il quale introdurrebbe a un generale obbligo di comportarsi secondo correttezza e buona fede.

L'applicabilità del principio di buona fede in materia tributaria è ormai certa, e viene riconosciuta anche dalla giurisprudenza, la quale si è pronunciata riconoscendo come importanti anche i principi di collaborazione e di buona fede tra contribuenti e Fisco, sanciti dai primi due commi dell'art. 10 della L. 212/2000,

⁸ In tal senso: *"Tendenze moderne nel rapporto tra Contribuente e Fisco"*, R. Marchetto, anno 2015, pag 2.

oltre ai principi di “buon andamento” e di “imparzialità” dell’Amministrazione, garantiti dall’art. 97 Cost., e di “capacità contributiva” e di “eguaglianza” garantiti dall’art. 53 Cost.

1.2 IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE NELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Occupandoci della struttura del principio della buona fede all’interno dello Statuto del Contribuente di cui all’art. 10 della L. 212/2000, possiamo desumere la sua scomposizione in due dimensioni: oggettiva e soggettiva.

La dimensione soggettiva viene intesa come uno stato psicologico in forza del quale il privato è convinto di agire senza ledere il diritto altrui e in modo lecito. Come riconosciuto dalla dottrina, si tratta di uno stato di ignoranza o errore tutelato dall’ordinamento giuridico. Tale stato si concretizza in quella che viene definita “credenza” sulla legalità del comportamento, la quale riceve una tutela da parte del Legislatore.

La dimensione oggettiva, invece, si sostanzia nel rispetto della regola di condotta generale e di collaborazione e rispetto reciproco, infatti, spesso viene ricondotta al termine di correttezza⁹.

Quindi, quando parliamo di relazioni collaborative, partecipative, di *compliance* tra Fisco e contribuente, facciamo automaticamente riferimento a quella che si è detto essere la buona fede oggettiva.

Occorre da subito parlare di quali forme partecipative esistono o possono verificarsi all’interno del procedimento tributario.

Nel diritto amministrativo è stato osservato come la “partecipazione” potesse avere una duplice funzione, collaborativa o difensiva (di tutela del proprio interesse coinvolto). Nella prima accezione il privato darebbe alla P.A.,

⁹ In tal senso: “Il principio di buona fede nel rapporto tributario”, M. Trivellin, Milano, 2009, 12 e 315 ss.;

nell'oggettivo interesse pubblico, gli elementi per un'esaustiva valutazione del caso e concluderebbe di norma con un atto di "osservazioni", dando così un'offerta di collaborazione, mentre nella seconda funzione si esprimerebbe con un atto chiamato "opposizione" (o partecipazione in senso stretto), esercitando una pretesa di tutela del privato.

In realtà, non vi è motivo di escludere la coesistenza di entrambi i profili, poiché si possono verificare sia situazioni nelle quali il privato intervenendo per fini istruttori e accrescendo la conoscenza dell'Amministrazione, anticipa di fatto al contempo la propria tutela, sia situazioni che nascono con l'intento difensivo del privato e che si traducono, poi, in un arricchimento dell'istruttoria per merito degli elementi introdotti.

Quel che risulta evidente è che la partecipazione del privato è fondamentale per colmare quello stato di asimmetria informativa in cui versano le parti. Grazie alla partecipazione al procedimento, il privato condivide con l'Amministrazione una serie di dati che sono utilissimi per le decisioni dell'Amministrazione. Allo stesso modo, quest'ultima ha la possibilità di anticipare i risultati a cui è pervenuta ai fini di eventuali revisioni o migliori adattamenti alla realtà puntuale. In questo senso può dirsi che il privato partecipa all'istruttoria¹⁰.

Al pari del diritto amministrativo, anche il diritto tributario conosce due componenti o accezioni della partecipazione: quella che consente al contribuente di rappresentare all'Amministrazione finanziaria nel corso del procedimento, attraverso un contraddittorio con finalità "difensive", elementi di fatto e di diritto utili per giungere a un'obiettiva determinazione della materia imponibile (intesa in senso lato) e quella definita servente, che si identifica in tutte quelle situazioni nelle quali il contribuente è chiamato dall'Amministrazione finanziaria a fornire documenti, dati e notizie per consentire all'Ufficio procedente un più agevole e completo reperimento di elementi utili al controllo ed eventualmente, all'accertamento¹¹. La prima

¹⁰ In tal senso: "Lo statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo", G. Marongiu, Dir. e Prat. Trib., 2014, 6, 10954.

¹¹ in tal senso: "La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)", L. Salvini, in Riv. dir. trib., 2000, 1, 13,

sembrerebbe riferirsi ad ipotesi di intervento spontaneo o, comunque, non necessario e suole denominarsi partecipazione-contraddittorio mentre la seconda, a natura necessaria, e si riporta al concetto della partecipazione-collaborazione. In realtà, le due concezioni, potrebbero risultare tra loro meno distanti di quanto percepibile a prima vista¹². È stato difatti osservato che anche la collaborazione può risolversi a favore del contribuente perché, allo stesso modo del contraddittorio, porta all'attenzione dell'Amministrazione elementi e dati che aiutano il perseguimento dell'obiettivo finale: arrivare ad una quanto più precisa ricostruzione del reddito. È la prospettiva delle norme che cambia: di consueto nella partecipazione-contraddittorio le disposizioni sono dirette a consentire l'intervento del contribuente, ponendo in capo all'Amministrazione dei veri e propri obblighi all'invito. Si faccia il caso dell'accertamento emesso sulla scorta degli studi di settore ove l'Amministrazione, per Legge, è tenuta a invitare al contraddittorio il contribuente prima di emettere qualunque avviso, pena l'illegittimità dell'accertamento, ma tale invito può essere non accolto dal contribuente il quale non ha l'obbligo di comparire. Nella partecipazione a titolo di "collaborazione", invece, le norme attribuiscono agli Uffici il potere di richiedere dati, informazioni e documenti al contribuente nell'esercizio dell'attività di controllo e sono corredate dal corrispondente obbligo del contribuente a fornirli. Si pensi agli inviti al contribuente a fornire dati e notizie ai sensi degli artt. 32 del D.P.R. 600/1973 e 51 del D.P.R. 633/1972.

In realtà, si potrebbe osservare che gli istituti della partecipazione-collaborazione e del contraddittorio, intesi come occasioni di dar voce al contribuente tendono, a ben vedere, ad un fine comune ancorché realizzato con modi e tempi diversi.

Basti pensare alle diverse opportunità di dialogo, che nascono dallo stesso esercizio dei poteri istruttori dell'Amministrazione. Essi, spesso classificati dalla dottrina in base al grado di intrusività che comportano¹³, che sono i poteri di intervento diretto presso i luoghi riferibili al soggetto più la possibile perquisizione personale, oppure i poteri di convocazione (inviti a comparire),

¹² In tal senso: *"Manuale di diritto tributario, Parte Generale"*, P. Russo, Milano, 2002, 211 ss.

¹³ In tal senso: *"I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria"*, A. Viotto, Milano, 2002, pagg. 185 ss.; circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, 29 dicembre 2008, n. 1/2008.

oppure i poteri di inoltrare inviti a comparire ad enti od organismi qualificati o a soggetti diversi, e di avvalersi della collaborazione di altre amministrazioni pubbliche e dei risultati delle indagini condotte dalla polizia giudiziaria¹⁴.

Nell'esercizio di tali poteri, la giurisprudenza, riconosce al contribuente la possibilità, come forma di contraddittorio, di interagire con il controllo che sta subendo, e nella possibilità di comunicare le proprie osservazioni nei sessanta giorni successivi alla verbalizzazione del processo verbale di constatazione. Tali possibilità *"costituiscono l'espressione dei principi di collaborazione e di buona fede costituzionali ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva"*¹⁵.

Appare chiaro, quindi, che una dinamica impostata sulla dialettica tra Contribuente e Fisco sia un aspetto ricercato e incoraggiato dal Legislatore. Tuttavia, il compito di determinare quando quel valore diventa imprescindibile, perché lede il principio di buona fede, è lasciato al nostro ordinamento che ha previsto puntuali e specifiche norme al riguardo. Ciò vale nella forma di partecipazione più vicina al contraddittorio ove le norme specifiche stabiliscono, a pena di nullità dell'atto impositivo, la necessità del contraddittorio preventivo: si pensi all'accertamento basato sugli studi di settore, all'accertamento basato sulle indagini finanziarie, all'accertamento delle fattispecie elusive; quanto nella forma di partecipazione più vicina alla collaborazione del contribuente, nella quale lo stesso è chiamato a rispondere alle richieste dell'Amministrazione: si pensi all'impossibilità ai fini dell'accertamento alla legittimazione dell'Amministrazione finanziaria all'emissione di accertamenti con il metodo induttivo (art. 39, comma 2, del D.P.R. 600/1973); all'irrogazione di sanzioni amministrative e penali (art. 11, comma 1, D.Lgs. 471/1997; art. 11, D.L. 6 201/2011). O ancora alle forme di contraddittorio più estreme per giungere ad un accordo e agevolare così il rapporto tra Fisco e contribuente come i casi di mediazione tributaria (cui art 17bis del D. Lgs. 546/1992) o alla forma di conciliazione giudiziale la quale è volta ad aiutare il principio di conciliazione collaborativa tra le parti al di fuori del processo (art. 48 del D. Lgs. 546/1992)

¹⁴ In tal senso: *"Accessi, ispezioni e verifiche"*, S. Albanese, R. Donzi, Maggioli Editore, 2013, pagg. 66-67.

¹⁵ Cass., sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184.

Alcune forme di partecipazione-collaborazione però evidenziano, per l'appunto, quanta importanza l'Amministrazione finanziaria ripone nel principio del contraddittorio.

Ad esempio, nei casi di accertamento induttivo (art. 39, comma 2, del D.P.R. 600/1973) rilevato dalla possibilità per gli Uffici di determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base di dati, notizie raccolti o venuti a conoscenza dall'Ufficio nel corso del periodo di imposta, previo mancata risposta agli inviti al contraddittorio disposti dall'Ufficio al contribuente, abbia una fattispecie di "severa" punizione per il contribuente che ha incrinato quello che dovrebbe essere la "serenità" di contraddittorio tra le parti. Non va dimenticato che il metodo accertativo induttivo è nato con l'intento nobile di affrontare e penalizzare i fenomeni di contabilità non tenuta, ossia di disincentivare e regolarizzare i soggetti che svolgevano un'attività "occulta" all'Amministrazione finanziaria oppure svolgevano attività parallele non dichiarate. Forse negli ultimi anni questo strumento è stato utilizzato dall'Amministrazione in modo incurante verso il contribuente e da questo nasce la opinione che tale metodo sia una sanzione impropria sorta da una punizione esagerata¹⁶.

1.3 IL RAPPORTO OCSE

L'OCSE, occupandosi dei principi di collaborazione tra Amministrazioni e Contribuenti, nel 2013, ha pubblicato, allo scopo di sollecitare le amministrazioni a adottare strumenti e comportamenti volti alla *cooperative compliance*, il rapporto "*Cooperative compliance: a Framework From Enhanced Relationship to cooperative compliance.*" Tale documento introduce il concetto di "relazione rafforzata", il quale esprime una relazione tra autorità fiscali e contribuenti di grandi dimensioni basata sulla reciproca fiducia e collaborazione. Con tale documento l'OCSE cerca

¹⁶ In tal senso: "*Organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco*", A. Bolla, Presidente del Comitato Tecnico Fisco di Confindustria, 2014, pagg. 3-4.

di andare oltre alla visione, più comune per le Amministrazioni odierne, secondo cui gli unici strumenti per la deterrenza all'evasione siano basati sui controlli e sull'inasprimento delle sanzioni, facendo prendere confidenza all'autorità e ai contribuenti con i benefici ricavabili da un rapporto improntato sulla cooperazione e sulla collaborazione.

Un rapporto in tali termini, secondo l'OCSE, porterebbe una serie di vantaggi, soprattutto sull'analisi del rischio di impresa, in quanto si dovrebbe riuscire a minimizzare i rischi inerenti all'attività svolta. Inoltre, in un clima di cooperazione, gli eventuali errori riscontrati tramite incroci sistematici di dati e documenti durante i controlli verrebbero risolti, ove possibile, in collaborazione con il contribuente.

Tale relazione secondo tale rapporto deve appoggiarsi su "cinque pilastri" che stanno alla base del "nuovo" rapporto, quali¹⁷:

- *comprensione del business: viene chiarito che "senza tale comprensione, è possibile che le autorità fiscali fraintendano il più ampio contesto di una attività o di una transazione e che rispondano in modo da dare luogo a controversie e incertezze evitabili e potenzialmente costose";*
- *imparzialità: ha evidenziato che lo stesso "comporta che le autorità fiscali devono risolvere i problemi con un alto livello di coerenza e obiettività. L'importanza di questo aspetto della cooperazione rafforzata è generalmente riconosciuto ma fa sollevare ulteriori questioni importanti. Ad esempio, come è assicurata l'uguaglianza di fronte alla Legge se solo alcuni contribuenti sono parte in un rapporto di cooperazione rafforzata con le autorità fiscali? E come vengono gestite le dispute all'interno di un rapporto di cooperazione rafforzata?";*
- *proporzionalità nella gestione delle risorse: "riguarda le scelte che le autorità fiscali compiono con riguardo all'allocazione delle risorse, decidendo quali contribuenti, quali dichiarazioni dei redditi e quali questioni fiscali hanno la priorità, tenendo conto delle conseguenze sui rendimenti. La gestione del rischio è uno strumento essenziale per le autorità fiscali che vogliono garantire una efficiente allocazione delle risorse";*

¹⁷ In tal senso: "Cooperative compliance e tax control", A. Caridi e G. Canton, Business International, 2014, pag. 25-26.

- collaborazione e reattività: fa riferimento alle esperienze di alcuni Paesi, tra cui Singapore, Paesi Bassi e Norvegia; più in particolare, per quanto riguarda i Paesi Bassi, l'accordo sulla *compliance* stabilisce che tale principio trova applicazione nel modo seguente: *“Le parti e l’Autorità fiscale hanno trovato soluzioni per o concordato su questioni fiscali rilevanti e altre del passato attualmente conosciute, ai sensi della normativa e dei regolamenti, o hanno convenuto su disposizioni procedurali”*;
- comunicazione spontanea e trasparenza da parte dei contribuenti: ha specificato che *“questo è uno dei pilastri più impegnativi da definire con precisione. In un primo momento, si è rivelato difficile formulare uno standard oggettivo per definire cosa aspettarsi da un contribuente in termini di comunicazione e trasparenza. Le regole concernenti gli obblighi informativi sono imparziali ma, come la maggior parte delle regole, possono essere aggirate. Regole di trasparenza volontaria possono integrare i regimi obbligatori di comunicazione, ma sollevare questioni diverse. Esse richiedono chiaramente al contribuente di accettare di andare al di là del rispetto dei loro obblighi civilistici. Tuttavia, alcuni commentatori hanno dibattuto in merito alla trasparenza volontaria e l’orientamento che è emerso dalla pubblicazione dello Studio del 2008 è che il rispetto della cooperazione rafforzata dovrebbe comportare anche la volontà di rispettare lo spirito della Legge”*.

Il rapporto OCSE 2013, inoltre, documenta la possibilità di successo di tale rapporto tra Fisco e contribuente portando alla luce degli esempi di alcuni paesi - 24 in tutto il mondo - che hanno sposato dinamiche di *cooperative compliance*. Generalmente il rapporto cooperativo si instaura tramite un accordo formalizzato, il quale viene sottoscritto, su iniziativa autonoma, dal contribuente e viene limitato solamente ad alcune specifiche categorie di contribuenti sulla base di elementi soggettivi delineati dagli stati. Un tratto che solitamente viene sempre preso in considerazione è il cd. *“tax control framework”*, ossia un sistema di controllo interno di gestione del rischio fiscale, che si traduce in un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme tributarie ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario. Sistema che, fatta salva l'autonomia del contribuente

in merito alla scelta delle soluzioni organizzative ritenute più adeguate per il perseguimento dei propri obiettivi, deve essere in ogni caso incardinato nel contesto operativo del sistema di governo aziendale e di controllo interno.

Ad esempio il rapporto OCSE porta l'esempio relativo al rapporto di compliance instaurato nei Paesi Bassi che nel 2007 hanno dato luce a un progetto "pilota", il quale prevede un'estensione del rapporto collaborativo rafforzato a tutte le società, non solo ai Grandi contribuenti. L'esito della valutazione redatta dalla Commissione di Governo indipendente precisa che: *"il rispetto delle norme può essere promosso grazie alla fiducia e alla responsabilità personale data ai contribuenti, i quali a loro volta dovrebbero mostrare più fiducia verso l'Autorità fiscale"*. In altre parole le parti dovrebbero dare più fiducia all'altra parte, ma cosa ancora più importante bisogna che le parti dimostrino che la fiducia riposta in loro è giustificata. Altro punto trattato dalla valutazione della commissione è riguardo all'efficienza della supervisione dell'Autorità fiscale, la quale supervisione *"può essere condotta in modo efficace ed efficiente tanto più può contare su un sistema di controllo interno e di organizzazione amministrativa"*. Tali due punti individuati si tradurranno in una riduzione degli oneri, sia in capo al contribuente, sia in capo all'Autorità fiscale.

2. STRUMENTI DI TAX COMPLIANCE NELL' ORDINAMENTO ITALIANO

2.1 PREMESSA

Anche sulla base di quanto previsto dalle direttive OCSE, l'Amministrazione italiana negli ultimi anni ha iniziato a muoversi secondo una prospettiva del tutto nuova, finalizzata alla creazione di un approccio differente nei rapporti con i soggetti passivi d'imposta, la cd. *tax compliance*, ossia una collaborazione bilaterale tra contribuente e Fisco volta a ridurre, in maniera significativa, le aree di evasione fiscale e ad agevolare la scelta del contribuente verso l'adempimento spontaneo dei propri obblighi fiscali.

Si tratta di definire, favorire e disciplinare rapporti preferenziali e ravvicinati tra Fisco e contribuenti, diversi da quelli amministrativi o giurisdizionali previsti dalla Legge, che si basino sulla reciproca fiducia e sul mutuo affidamento e consentano di risolvere in via anticipata e amichevole le potenziali controversie sull'applicazione del tributo.

D'altro canto, sembra ormai consolidata la visione che per ridurre l'evasione fiscale si necessitano di altre tipologie di operazioni, diverse da quelle rigide e avulse che fino ad oggi il Legislatore ha messo in campo. Infatti negli ultimi anni l'Amministrazione ha tentato di operare dal punto di vista normativo, cercando di semplificare le normative stesse, e offrendo un numero sempre maggiore di servizi a disposizione dei contribuenti.

Un primo tentativo di *cooperative compliance*, nel nostro Paese, è stato compiuto con l'introduzione dell'istituto del tutoraggio, volto a creare e migliorare un forte dialogo con specifici contribuenti, i "Grandi contribuenti".

Successivi sviluppi sono poi passati attraverso le diverse legislature, come ad esempio il c.d. "decreto Salva Italia", e da norme poste a tutela dell'uso corretto di istituti potenzialmente premonitori di comportamenti scorretti (quali ad esempio il *transfert pricing*), attraverso l'implementazione di meccanismi di gestione

interna del rischio fiscale e di tutela sull'abuso del diritto.

Un esempio può essere l'avvio da parte dell'Agenzia delle Entrate di un progetto "pilota" in tema di *cooperative compliance* con l'obiettivo di *"verificare la possibilità di introdurre un approccio al controllo ex ante, rispetto al tradizionale intervento ex post, con positivi impatti sul livello di compliance del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità, nonché a fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime"* e pervenire alla definizione condivisa delle caratteristiche di sistemi interni o modelli organizzativi di gestione del rischio fiscale.

Altro esempio può essere l'introduzione dei modelli dichiarativi precompilati e del rinnovo delle comunicazioni di regolarità e irregolarità ai contribuenti. Da ultimo, inoltre, con il D.Lgs. 128/2015, il legislatore cerca di dare una impronta più concreta alla riforma e all'ottimizzazione del panorama fiscale, tanto che riconosce la necessità di un'evoluzione dei rapporti tra contribuenti e Fisco per la lotta a pratiche elusive ed evasive, ormai eccessivamente diffuse e radicate, e per ristabilire fiducia e confidenza nel rapporto tra il mondo imprenditoriale e l'Amministrazione finanziaria, in modo da consentire benefici per entrambi. Con tale decreto legislativo si introduce e si disciplina un nuovo schema di relazioni tra Agenzia delle Entrate e contribuenti denominato *"Regime dell'adempimento collaborativo."* La disposizione in commento dà attuazione all'art. 6 della L. 23/2014, che delegava il governo all'adozione di una serie di decreti legislativi al fine di realizzare un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. Tale art. 6 L. 23/2014 indica i principi e i criteri di delega in materia di gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio e revisione della disciplina degli interpelli. In particolare, delegava il governo a introdurre *"norme che prevedano forme di comunicazione e cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria"*. Inoltre, *"per i soggetti di maggiori dimensioni"*, il governo è delegato a prevedere l'adozione di *"sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni"*. Infine, si prevede l'organizzazione di adeguate strutture dell'Amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione e di

trasparenza. Infatti, uno dei principali motivi dell'evasione fiscale, è quello per cui essere trasparenti e far risultare tutte le operazioni effettuate (ad esempio attraverso la fatturazione), vuol dire sottoporsi ad un onere fiscale maggiore rispetto a quello che si dovrebbe sopportare, nell'immediato, se si ponesse in essere un comportamento evasivo¹⁸.

È proprio su questo punto che si concentra l'art. 3 lett. e) della predetta Legge¹⁹, secondo cui deve essere contrastato il conflitto d'interessi attraverso, ad esempio, un aumento della deducibilità e detraibilità di alcuni costi, al fine di incentivare sempre di più i contribuenti alla collaborazione con il Fisco e al rispetto degli adempimenti fiscali. Il miglioramento del rapporto tra questi due attori è, infatti,

¹⁸ In tal senso: "Decreto Monti", AA.VV., IPSOA, 2011, pag. 53

¹⁹ Art. 3 Legge n. 23/2014: "Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale"

Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1 e con particolare osservanza dei principi e criteri generali di delega indicati nelle lettere a), b) e c) del comma 1 del medesimo articolo 1, in funzione del raggiungimento degli obiettivi di semplificazione e riduzione degli adempimenti, di certezza del diritto nonché di uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi, norme dirette a:

- a) attuare una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi;
- b) definire una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, utilizzando, a tal fine, criteri trasparenti e stabili nel tempo, dei quali deve essere garantita un'adeguata pubblicizzazione;
- c) prevedere che i risultati della rilevazione siano calcolati e pubblicati con cadenza annuale;
- d) istituire presso il Ministero dell'economia e delle finanze una commissione, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze, dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate; la commissione, che si avvale del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, delle associazioni familiari e delle autonomie locali, redige un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, al fine di:
 - 1) diffondere le misurazioni sull'economia non osservata, assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;
 - 2) valutare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione fiscale e contributiva e assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;
 - 3) illustrare le strategie e gli interventi definiti e attuati dall'Amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva;
 - 4) evidenziare i risultati ottenuti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva;
 - 5) individuare le linee di intervento e di prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali;
- e) definire le linee di intervento per favorire l'emersione di base imponibile, anche attraverso l'emanazione di disposizioni per l'attuazione di misure finalizzate al contrasto d'interessi fra contribuenti, selettivo e con particolare riguardo alle aree maggiormente esposte al mancato rispetto dell'obbligo tributario, definendo attraverso i decreti legislativi le più opportune fasi applicative e le eventuali misure di copertura finanziaria nelle fasi di attuazione;
- f) prevedere che il Governo rediga annualmente, anche con il contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio, un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di prevenzione che il Governo indichi, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, e che esso aggiorni e confronti i risultati con gli obiettivi, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti.

un obiettivo fondamentale per la riforma del nostro sistema fiscale, che ha bisogno di incentivi di qualsiasi genere.

Inoltre, sono da prendere in considerazione anche i servizi a disposizione dei cittadini, i quali negli ultimi due anni sono in costante crescita soprattutto quelli che sfruttano nuove tecnologie al fine di favorire l'acquisizione di informazioni rilevanti per lo svolgimento di controlli mirati da parte dell'Amministrazione Finanziaria e stimolare un aumento dell'adempimento spontaneo.

È proprio questo nuovo rapporto, collaborativo, che sarà in grado di rivoluzionare il sistema fiscale italiano, riducendo così i comportamenti e le opportunità di comportamenti di carattere evasivo e incentivando, invece, comportamenti sani e che portano equità e giustizia.

Questo, però, non dipende solo da quanto si prevede sul piano legislativo per disincentivare tali comportamenti, anche se essenziale, ma anche dall'atteggiamento e dalla cultura del contribuente.

Infatti, la propensione ad un approccio *compliant* dei contribuenti, considerati come agenti auto-interessati e razionali, non dipende esclusivamente dal rapporto opportunità-sanzioni, ma è influenzato anche da norme sociali, motivazioni etiche e propensione individuale a ottemperare spontaneamente ai propri obblighi fiscali, ossia dalla lealtà fiscale²⁰.

Inoltre, è ragionevole ipotizzare, che la lealtà fiscale risenta anche della qualità delle istituzioni con cui i contribuenti si confrontano giornalmente. Le opinioni dei cittadini sull'imposizione fiscale dipendono, infatti, anche dalla percezione di equità del rapporto tra prelievo e spesa pubblica e, più in generale, dalla qualità delle politiche pubbliche al cui finanziamento saranno destinati i prelievi effettuati.

Detto ciò, è agevole dedurre come un'insufficiente fiducia generalizzata dei contribuenti nei confronti delle istituzioni e del sistema fiscale spinga necessariamente verso un elevato livello di evasione.

Operare affinché la tassazione possa divenire un valido strumento per la lotta alle

²⁰ In tal senso: "Lealtà fiscale e inefficienza della spesa pubblica", G. Barone e S. Mocetti, 2009, Temi di discussione n. 732.

disuguaglianze, è il modo più responsabile ed efficace di ottenere quella fiducia reciproca tra contribuenti e gestori della fiscalità, da cui dipende direttamente la *tax compliance*.

2.2 IL TUTORAGGIO

Il Legislatore Italiano nel 2008, sull'impronta delineata dal rapporto OCSE 2008, con il D.L. 182/2008, introduce uno strumento volto a raggiungere i fini di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e i cd. Grandi contribuenti. Tale strumento viene denominato "Tutoraggio" e rappresenta un regime che permette al Fisco di differenziare l'approccio nei confronti dei "Grandi contribuenti", in dipendenza dei profili di rischio relativi al settore di attività in cui essi operano e ad ogni altra informazione disponibile sull'impresa. L'obiettivo primario di questo meccanismo è quello di garantire all'Agenzia delle Entrate un grado di rischio inferiore riguardo alla generazione, per operazioni fiscali anche in corso, di un sottodimensionamento della base imponibile. Con tale strumento l'Agenzia delle Entrate perseguirà il massimo adempimento degli obblighi fiscali e dissuaderà comportamenti evasivi e/o elusivi.

Queste richieste sono però, per la prima volta, connesse a dei vantaggi, in quanto con tale strumento si vuole incentivare la *tax compliance* e si vuole cercare di migliorare il rapporto collaborativo tra i due attori del sistema fiscale.

Innanzitutto il "Tutoraggio" viene istituito con l'art. 27 del D.L. 185/2008 ai commi 9 e 14, il quale primo comma richiamato sancisce l'ambito di applicazione di tale regime: "*per le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e le dichiarazioni IVA delle imprese di più rilevante dimensione, l'Agenzia delle Entrate attiva un controllo sostanziale entro l'anno successivo a quello della presentazione*". Quindi l'ambito di Tutoraggio riguarda controlli sostanziali sulle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e su dichiarazioni in materia di IVA. Il Legislatore poi al comma 10 definisce i requisiti dei contribuenti di "Grandi dimensioni" a cui si riferisce tale regime

considerando imprese di più rilevante dimensione quelle che: *“conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro. Tale importo è gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011”*. Quindi il Legislatore individua come Grandi contribuenti le imprese che hanno rilevanti quantità di volumi di affari o di ricavi e tale importo, inizialmente fissato su 300 milioni entro il 2011 sarà abbassato a 100 milioni. E così è stato, il Legislatore a fine 2011 ha abbassato il valore per essere Grande contribuente a 100 milioni, introducendo anche una tappa intermedia nel gennaio 2011 abbassando il valore minimo da 300 milioni a 150 milioni in modo da attenuare l'impatto che si avrebbe avuto abbassando in modo così considerevole il limite minimo di riconoscibilità²¹. Oltre ai “Grandi contribuenti” sono soggette a tutoraggio anche le assicurazioni, le banche e le società finanziarie al superamento delle soglie previste ed in relazione alle attività caratteristiche della categoria di appartenenza.

Per assicurare massima trasparenza ai criteri adottati dall'Agenzia, allo specifico fine di individuare i “Grandi contribuenti” e di garantire l'univoca identificazione della struttura competente all'espletamento delle attività previste dall'art. 27 commi da 9 a 14 del D.L. 185/2008, un provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 6 aprile 2009 ha individuato i criteri in base ai quali, per ciascun periodo d'imposta, viene determinato il parametro di riferimento.

Il provvedimento ha stabilito la necessità di prendere in considerazione un criterio di ordine generale, il quale prevede che: *“la determinazione della soglia di cento milioni di euro viene effettuata considerando il valore più elevato, risultante dalle dichiarazioni presentate, tra i ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del T.U.I.R., l'ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del T.U.I.R. ed il volume d'affari ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. n. 633 del 1972)”*; e un criterio addizionale, per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese di assicurazione, per le quali vengono altresì considerati alcuni dati dichiarati che esprimono le più significative componenti positive della relativa gestione. Infatti, per quanto riguarda le banche e le attività finanziarie *“sono considerati gli interessi attivi e proventi assimilati, i proventi di azioni*

²¹ In tal senso: *“Allargato il tutoraggio fiscale”*, R. Rosati, Italia Oggi, 2010, da pag. 3 - 26.

o quote rappresentative di partecipazioni in organismi di investimento collettivo, commissioni attive, i profitti da operazioni finanziarie e gli altri proventi di gestione.” In relazione alle assicurazioni invece “sono presi in considerazione i premi di competenza e i premi dell’esercizio nonché gli altri proventi tecnici”.

Con tali previsioni il tutoraggio nel 2011, con la riduzione del valore a cento milioni, ricomprendeva circa 3.200 contribuenti che esercitavano attività di impresa, i quali dovevano introdurre tale meccanismo futile per realizzare un’analisi approfondita del rischio di elusione e/o evasione di ciascuno.

L’assistenza rivolta ai Grandi contribuenti in tutoraggio si svolge, prevalentemente, attraverso collegamenti telematici tra il contribuente e il sistema informativo dell’Agenzia e, in tutti i casi in cui l’informazione richiesta non può essere trattata in maniera automatica, mediante rapporti diretti con l’Ufficio o tramite la posta elettronica. Gli uffici locali aiutano il contribuente negli adempimenti tributari e forniscono consulenza nelle materie di riferimento del tutoraggio.

Tale regime collaborativo è volto a una più accurata e specifica selezione delle aree di intervento e assicura un utilizzo più mirato degli strumenti di controllo in possesso dell’Amministrazione Finanziaria, pienamente corrispondente alle complessità e specificità della fiscalità delle imprese di più rilevante dimensione. Detto istituto riveste quindi una fondamentale importanza nell’ottica di un progressivo e tendenziale innalzamento del grado di adempimento spontaneo, con conseguente cambiamento dei comportamenti fiscalmente scorretti tale da determinare un allargamento delle basi imponibili dichiarate e, quindi, un consistente incremento del gettito (cd. compliance).

Il regime è stato così costruito su di un’accurata analisi del rischio di evasione/elusione riferita a ciascuna macro-tipologia di contribuenti e tarata sulle peculiarità locali. Adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia di contribuenti e coerenti con altrettanti distinti sistemi di analisi e valutazione di evasione e/o elusione da sviluppare tenendo anche conto delle peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica.

Questa strategia comporta, infatti, l'allocazione ottimale delle risorse in funzione dell'andamento e della concentrazione del rischio di evasione/elusione, e l'altrettanta ottimale selezione delle posizioni, così come dei fenomeni da sottoporre a controllo, evitando di perseguire situazioni di scarsa rilevanza o mere violazioni di carattere formale.²²

Tale approccio viene garantito con l'istituzione delle nuove Direzioni Regionali, a cui verranno demandati le attività (comma 14):

- a. *“di liquidazione prevista dagli articoli 36-bis del D.P.R. 600/1973, e 54-bis, del D.P.R. 633/1972, relativa ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi;*
 - b. *di controllo formale previsto dall'art. 36-ter del D.P.R. 600/1973, relativa ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi;*
 - c. *di controllo sostanziale con riferimento alla quale, alla data del 1 gennaio 2009, siano ancora in corso i termini previsti dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973, e all'art. 57 del D.P.R. 633/1972;*
 - d. *di recupero dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati anche in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997 disciplinata dalle vigenti disposizioni di Legge;*
 - e. *di gestione del contenzioso relativo a tutti gli atti di competenza delle strutture stesse.*
- e-bis il rimborso in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, relativo ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi.”*

L'Agenzia delle Entrate, nel 2008, ha, inoltre, ampliato la possibilità di tutoraggio anche a favore delle imprese che fruiscono del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive cui art. 13 della L. 388/2000.

A tali ultimi soggetti, cui è stato allargato il tutoraggio, l'Agenzia delle Entrate riconosce delle agevolazioni fiscali e delle semplificazioni contabili, nonché una più accurata assistenza, attraverso collegamenti telematici, volti a migliorare e instaurare rapporti diretti tra contribuente e Amministrazione. In particolare, gli

²² In tal senso: Il Sole 24 Ore, inserto “L'esperto risponde” del 06 luglio 2009.

Uffici locali aiutano il contribuente negli adempimenti tributari e forniscono consulenza nelle materie relative all'applicazione del regime fiscale agevolato²³.

Il regime di vantaggio prevede:

- il pagamento di un'imposta sostitutiva all'IRPEF pari al 10% del reddito di lavoro autonomo o di impresa;
- esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti a fini IRPEF, IRAP e IVA;
- esonero dalle liquidazioni e dai versamenti periodici dell'IVA, dal versamento dell'acconto annuale dell'IVA e dal versamento delle addizionali comunali e regionali IRPEF i ricavi ed i compensi relativi al reddito oggetto del regime fiscale agevolato non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta.

Il beneficio è riconosciuto a condizione che:

- il soggetto non deve avere esercitato, nei tre anni precedenti, neppure in forma associata o familiare, un'attività artistica, professionale o d'impresa, fatte salve le ipotesi di praticantato obbligatoriamente previsto ai fini dell'esercizio di arti o professioni. La semplice apertura di partita IVA non costituisce automaticamente causa di esclusione dal regime fiscale agevolato del presente articolo, occorrendo a tal fine l'effettivo esercizio dell'attività;
- la nuova attività non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, anche sotto forma di collaborazione coordinata e continuativa. Viene considerata mera prosecuzione dell'attività in precedenza esercitata quella che presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale ma che viene svolta in sostanziale continuità (utilizzando, ad esempio, gli stessi beni dell'attività precedente, nello stesso luogo e nei confronti degli stessi clienti);
- l'ammontare dei compensi non deve superare il limite di euro 30.987,41 per l'attività professionale o artistica ovvero l'ammontare dei ricavi non deve superare il limite di euro 30.987,41 per le imprese aventi ad oggetto prestazioni

²³ In tal senso: "Il regime agevolato per le nuove iniziative produttive", Agenzia delle Entrate, 2008

di servizi o di euro 61.974,82 per le imprese esercenti altre attività (la condizione deve essere dichiarata nel modello AA7 di inizio attività e l'importo non deve essere ragguagliato all'anno);

- siano regolarmente adempiuti gli obblighi previdenziali, assicurativi ed amministrativi.

Il regime agevolato cessa di avere efficacia e il contribuente è assoggettato a tassazione ordinaria a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel quale i compensi o ricavi conseguiti superano gli importi di soglia, oppure a decorrere dallo stesso periodo di imposta nel quale i compensi o i ricavi superano del 50% gli importi di soglia.

2.3 IL PROGETTO "PILOTA" DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE:

Dopo l'introduzione degli istituti appena analizzati, le manovre volte alla collaborazione tra Fisco e contribuente con l'intento di combattere l'evasione ha avuto ulteriori sviluppi, infatti, sull'impronta del rapporto OCSE del 2013, tenuto conto anche del rapporto precedente del 2008, le Autorità italiane hanno tentato di applicare sempre di più l'approccio consigliato dall'OCSE stessa, e nel giugno 2013, in via sperimentale, l'Agenzia delle Entrate ha dato alla luce ad un progetto "Pilota" denominato "Regime di adempimento collaborativo". Con l'applicazione di tale regime si ribadisce che l'attività di controllo, svolta dalle autorità fiscali, è volta sì al recupero delle somme e all'irrogazione delle relative sanzioni, ma è principalmente mirata a dissuadere i contribuenti da comportamenti fiscali non corretti e ad interrompere condotte illecite di frode fiscale tramite dinamiche di collaborazione²⁴. Pertanto, l'Agenzia delle Entrate ritocca il tutoraggio, nel quale era previsto un controllo ex post da parte dell'Amministrazione finanziaria sugli adempimenti dei Grandi contribuenti come definiti si è detto dall' art. 27, comma 10, del D.L. 185/2008, introducendo un'evoluzione del rapporto autoritativo tra

²⁴ In tal senso: "Adempimento collaborativo: l'Agenzia da controllore a consulente", S. Loconte, Ipsoa, 2015.

Fisco e contribuente come riporta la circolare n. 25/E/2013 dell’Agenzia delle Entrate:

“L’Agenzia delle Entrate, nell’ottica dell’evoluzione dell’attività di tutoraggio, ha avviato un “progetto pilota” sul regime di adempimento collaborativo, rivolto ad un limitato numero di imprese che, su base volontaria e in presenza di determinati requisiti, intendano partecipare ad appositi tavoli tecnici per individuare in concreto, in collaborazione con i contribuenti, elementi utili alla successiva definizione delle caratteristiche che dovranno ispirare il nuovo rapporto nonché per verificare la possibilità di introdurre un approccio al controllo ex ante, rispetto al tradizionale intervento ex post”.

Tale regime collaborativo, secondo il direttore dell’Agenzia delle Entrate, di quel tempo²⁵, porrà le basi per definire uno schema di riferimento per nuove forme di interlocuzione avanzata basate sulla cooperazione, la trasparenza e la fiducia reciproca.

La finalità dell’Agenzia delle Entrate nell’introduzione di tale progetto è rivolta all’attivazione in concreto di maggiori punti di confronto tra contribuente e Agenzia, in modo da individuare elementi, quali ad esempio quelli concernenti i sistemi di controllo interno del rischio fiscale, utili alla successiva definizione delle caratteristiche che dovranno ispirare il nuovo rapporto tra Fisco e contribuente. Quindi la volontà dell’Agenzia delle Entrate consiste nel creare un forte dialogo tra contribuente e Fisco volto alla trasparenza, in modo da fornire alla stessa, su impegno del contribuente, dati e informazioni rilevanti, complete e tempestive su quelle che sono le operazioni potenzialmente rischiose dal punto di vista fiscale, o suscettibili di potenziali divergenze interpretative.

Questo è molto importante nel nostro sistema fiscale per evitare di compiere operazioni aziendali non corrette, in quanto tale “non correttezza”, non certa per via di continue diverse interpretazioni, porta a sanzioni economiche importanti come sanzioni amministrative, interessi, oppure a indagini penali o a perdita di reputazione. È ormai consolidato, nel Legislatore, il pensiero per cui la gestione del rischio rappresenti un elemento ormai di fondamentale importanza sia a livello strategico finanziario, sia in materia di compliance visti gli ultimi

²⁵ Attilio Befera nel suo intervento all’annuale convegno Assolombarda-Assonime.

provvedimenti. A confermare l'assetto collaborativo a fronte di tale impegno da parte del contribuente anche l'Agenzia si assume di contro l'onere di essere a disposizione dello stesso per consentire risoluzioni delle questioni fiscali di più ampio rilievo in via anticipata, tempestiva e equilibrata²⁶.

In altre parole, l'idea di fondo che sorregge questo progetto "pilota" è quello di verificare la possibilità di introdurre un approccio al controllo ex ante, rispetto al tradizionale intervento ex post, impattando positivamente sul livello di compliance del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità, nonché a fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime. In vista di un approccio di compliance rafforzata, tale progetto pilota, insieme anche ai meccanismi richiamati precedentemente, rappresentano un passaggio fondamentale per l'evoluzione del rapporto Fisco contribuente.

Nell'ambito del progetto pilota, quindi, i Grandi contribuenti, coopereranno con l'Agenzia delle Entrate per analizzare aspetti inerenti alle caratteristiche del progetto, riguardante incentivi, individuazione degli adempimenti superflui, impegni delle parti, e caratteristiche dei vari modelli interni di gestione del rischio fiscale in modo da comprendere al meglio gli elementi fondamentali per successivi sviluppi.

L'Agenzia, sulla base di quanto detto, pone delle condizioni per l'accessibilità a tale progetto pilota, in quanto per una più approfondita analisi occorrono numeri di partecipanti limitati al fine di assicurare efficacia e praticabilità. Innanzitutto pone dei requisiti che consistono in:

- essere in possesso della qualifica di Grande Contribuente, cui art. 27 D. Lgs. 185/2008 comma 10;
- aver adottato modelli di gestione del rischio di cui all'art. 6 del D. Lgs. 231/2001 oppure aver adottato un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale cd *Tax Control Framework*.

Oltre a tali requisiti l'Agenzia ha posto altri elementi preferenziali che riguardano la struttura aziendale e l'aver usufruito in passato di altre misure di compliance,

²⁶ In tal senso: "Fisco e grandi contribuenti: il progetto pilota "regime di adempimento collaborativo", F. Aramini e M. Pellicchia, il Sole 24 ore, 2013; "Regime di adempimento collaborativo: ok i primi passi del progetto pilota", V. Pollice e G. Quagliana, FiscoOggi, 2013.

infatti si può partecipare se:

- si fa in parte di un gruppo multinazionale ovvero esercitare la propria attività in Italia o all'estero attraverso stabili organizzazioni;
- si è aderito in altri ordinamenti giuridici a forme di cooperative compliance ovvero sottoscritto codici di condotta con le proprie amministrazioni finanziarie.

Gli ultimi dati resi noti dall'Agenzia delle Entrate sul successo di tale progetto risalgono al 31 luglio 2014, data nella quale *“risultano pervenute ben 84 candidature riconducibili a 55 gruppi societari, per il 53% Italiani, il 32% europei e la restante parte extra europei. (...) in termini di fatturato, le imprese che hanno espresso la volontà di aderire al progetto rappresentano circa il 10% del fatturato ascrivibile ai Grandi contribuenti per l'anno d'imposta 2011”*²⁷.

In termini generali, una volta conclusa la sperimentazione e attivato di conseguenza il regime attraverso gli opportuni veicoli in osservanza degli esiti del progetto, l'eventuale adesione allo stesso dovrebbe consentire all'impresa di ridurre e semplificare gli adempimenti, di ottenere una serie di benefici e, soprattutto, di pervenire, per quanto possibile, a forme di certezza preventiva in merito alla conformità delle scelte effettuate alle corrette norme tributarie applicabili in concreto.

Il progetto, e la sua concreta esecuzione, è perfettamente coerente con le strategie dell'Agenzia delle Entrate e, in particolare, con la missione delle strutture preposte alla trattazione dei Grandi contribuenti, il cui obiettivo è quello di instaurare con tale tipologia di imprese (che rappresentano un segmento strategico nell'economia nazionale) un rapporto di mutua collaborazione fondato su un dialogo aperto e trasparente atto a favorire l'adempimento spontaneo.

²⁷ In tal senso: *“Cooperative tax compliance e gestione del rischio fiscale: un nuovo patto fisco-contribuente?”*, L. Occhetto, I. La Candia, 2015, 7, da pag. 52-65.

2.4 LA MANOVRA FISCALE MONTI

Un ulteriore incentivo alla collaborazione tra Fisco e contribuente, denominata anch'essa "tutoraggio", è stato introdotto con il decreto 201/2011 denominato decreto "Salva Italia", il quale introduce un incoraggiamento alla chiarezza fiscale e all'emersione della base imponibile a fronte di un regime premiale per la trasparenza. In sostanza le novità principali di questa manovra consistono nell'introduzione di un regime opzionale per favorire la trasparenza fiscale, disciplinato dall'art 10, volto all'instaurazione di un rapporto di collaborazione preventiva tra Fisco e contribuente tale da beneficiare da una parte di vantaggi amministrativi e tributari, dall'altra di ottenere la condivisione "in chiaro" della contabilità e dei movimenti finanziari di ciascun soggetto che opti per l'applicazione di tale meccanismo²⁸.

Infatti il comma 1 sancisce che: *"a decorrere dal 1° gennaio 2013 (...) sono riconosciuti, alle condizioni indicate nel comma 2 del presente articolo, i seguenti benefici:*

- a. semplificazione degli adempimenti amministrativi;*
- b. assistenza negli adempimenti amministrativi da parte dell'Amministrazione finanziaria;*
- c. accelerazione del rimborso o della compensazione dei crediti IVA;*
- d. per i contribuenti non soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore, ai sensi dell'art. 10 della Legge 8 maggio 1998, n. 146, esclusione dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del D.P.R. 600/1973, e all'art. 54, secondo comma, ultimo periodo, del D.P.R. 633/1972;*
- e. riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'art. 43, primo comma, del D.P.R. 600/1973, e dall'art. 57, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1972, n. 633; la disposizione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74."*

²⁸ In tal senso: "il Decreto Salva-Italia e le semplificazioni", InformaImprese, il Fisco, 2012, 345; "La Manovra Monti", AA.VV, il Fisco, 2012, pag. 41 a 44.

Tali soggetti potranno, quindi, beneficiare di vantaggi come ad esempio la semplificazione degli adempimenti amministrativi tramite l'assistenza diretta dell'Agenzia. Il Fisco, inoltre, dovrà prevedere: la predisposizione automatica delle liquidazioni periodiche IVA, dei modelli di versamento (F24) e della dichiarazione IVA, eventualmente previo invio telematico da parte del contribuente di ulteriori informazioni necessarie. Dovrà inoltre predisporre, in materia di sostituto d'imposta, il modello 770 semplificato, il modello Cud e i modelli di versamento periodico delle ritenute, nonché la gestione degli esiti dell'assistenza fiscale. È infine prevista la soppressione dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale.

Si potrà anche verificare un'anticipazione del termine di compensazione del credito IVA, l'abolizione del visto di conformità per le compensazioni superiori a 15 mila euro nonché l'esonero dalla prestazione delle garanzie per i rimborsi IVA. Vengono, infine, diminuiti i periodi fiscali di accertamento dell'Amministrazione finanziaria con la riduzione di un anno dei termini dell'accertamento (le annualità risulteranno prescritte dal 31/12 del 4° anno dal periodo di imposta in esame), salvo nel caso in cui la violazione configuri un reato tributario, ed esclusione dagli accertamenti basati su presunzioni semplici (purché gravi, precise e concordanti) dei contribuenti esclusi dagli studi di settore.

Per quanto riguarda, invece, l'ambito soggettivo di applicazione del regime ivi descritto, i soggetti che possono usufruirne secondo l'art. 10 comma 1 sono:

- coloro che svolgono attività artistica o professionale anche in forma associata;
- le ditte individuali, anche in forma associata cui art. 5 del TUIR.

Non vi rientrano invece tutti i soggetti IRES ex art. 73 TUIR, ossia:

- le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

Il comma 2 invece pone delle condizioni che i contribuenti devono svolgere per beneficiare dei vantaggi cui comma 1, le condizioni che sono riguardanti l'invio telematico di:

- corrispettivi
- fatture emesse,
- ricevute
- dati relativi agli acquisti e alle cessioni non soggetti a fattura.

Una ulteriore condizione prevista sempre dal comma 2 è che il contribuente debba istituire un conto corrente apposito per i movimenti finanziari circoscritti alla sua attività artistica, professionale o di impresa esercitata.

I vantaggi previsti dalla manovra "Salva Italia" si estendono anche alle contabilità semplificate alle quali vengono riconosciuti alcuni benefici dettati dal comma 4, il quale riconosce *"ai soggetti cui comma 1 che non sono in regime di contabilità ordinaria e che rispettano le condizioni di cui al comma 2, lettera a) e b), sono riconosciuti altresì i seguenti benefici:*

- a) determinazione del reddito IRPEF secondo il criterio di cassa e predisposizione in forma automatica da parte dell'Agenzia delle Entrate delle dichiarazioni IRPEF ed IRAP;*
- b) esonero dalla tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e dalla tenuta del registro dei beni ammortizzabili;*
- c) esonero dalle liquidazioni, dai versamenti periodici e dal versamento dell'acconto ai fini IVA."*

In tal modo la *tax compliance* abbraccerebbe anche i modelli dichiarativi delle imposte dirette con notevoli semplificazioni, anche dal punto di vista contabile, per il contribuente.

Come disposto al comma 6, per accedere al regime premiale è necessario l'esercizio di un'apposita opzione nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta precedente a quello di applicazione dei benefici²⁹.

La norma non specifica la durata di vigenza dell'opzione, ma questa sembrerebbe conservare validità di anno in anno fino alla revoca o alla perdita dei requisiti necessari.

D'altro canto però, come sancisce il comma 8, il mancato rispetto degli obblighi di trasparenza indicati al comma 2 e di quelli fissati dalla disciplina antiriciclaggio di cui al D. Lgs. 231/2007, comporta la perdita dei benefici previsti dal regime agevolativo e viene prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa compresa tra i 1.500 e i 4.000 euro.

Nel caso in cui, continua il comma 8, si verifichi un adempimento tardivo, non superiore ai 90 giorni, degli obblighi relativi all'invio telematico dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute e delle risultanze degli acquisti e delle cessioni non soggette a fattura, i contribuenti non decadono dai benefici ma si vedranno bensì applicare la "sola" sanzione amministrativa. Riguardo a quest'ultima peraltro sarà possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso secondo l'art 13 D. Lgs. 472/1997.

²⁹ Art. 10, comma 6: Le disposizioni di cui ai commi precedenti operano previa opzione da esercitare nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta precedente a quello di applicazione delle medesime.

2.5 IL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Lo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente, approvato dal Consiglio dei Ministri del 21 aprile 2015 in attuazione della delega per la revisione del sistema fiscale, introduce il nuovo regime di adempimento collaborativo per i contribuenti di grandi dimensioni, che valorizza la capacità delle imprese di gestire il rischio fiscale tramite il proprio sistema di controllo interno e prevede elementi premiali per i soggetti aderenti. Tale istituto intensifica la prospettiva di creare un nuovo rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, improntato alla trasparenza ed alla cooperazione preventiva e fondato sul presupposto di un cambiamento culturale che potrebbe rivelarsi strategico per migliorare la competitività internazionale del sistema.

Lo scorso anno era entrata in vigore la Legge delega per la riforma fiscale³⁰, che ha previsto, tra l'altro, l'introduzione di istituti per regolare il rapporto tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria in modo innovativo, attraverso forme di *"comunicazione e cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali"*. Infatti, all'art. 6, commi da 1 a 4, venivano affrontate le questioni della gestione del rischio fiscale, della *governance* aziendale e del tutoraggio e, in particolare, i primi due commi riguardavano l'introduzione di norme su nuove forme di adempimento collaborativo tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria e, per i soggetti di maggiori dimensioni, *"la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale"*. L'obiettivo fondamentale, dunque, attraverso l'introduzione di incentivi alle imprese più disponibili alla trasparenza, era quello di costruire un migliore rapporto col Fisco basato su dialogo, collaborazione e fiducia reciproca, piuttosto che sul confronto conflittuale e di identificare come via preferenziale l'azione e la collaborazione preventiva rispetto alla scadenza degli adempimenti fiscali³¹.

³⁰ Legge 11 marzo 2014, n. 23

³¹ In tal senso: *"Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco"*, A. Nuzzolo e P. Valente, *il fisco*, n. 19/2014, pag. 1853; *"La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto Fisco-Impresa"*, B. Santacroce e L. Fruscione, *il fisco*, n. 20/2014, pag. 1957; *"Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio"*, B. Ferroni, *il fisco*, n.

Questo miglioramento del rapporto tra fisco e contribuente risultava essere una necessità rilevante in quanto certamente il nostro sistema fiscale, al giorno d'oggi, è ancora carente di equità e per niente trasparente con inevitabili conseguenze negative sulla crescita economica. Questo, dunque, può alimentare il "rischio fiscale" vale a dire il rischio che i contribuenti siano spinti a non rispettare le norme tributarie a causa della presenza nel nostro sistema fiscale di:

- un'elevata tassazione effettiva;
- un apparato sanzionatorio pesante;
- incertezza e instabilità delle norme tributarie;
- adempimenti tributari complicati;
- azioni ispettive dell'Amministrazione finanziaria che assorbono diverse risorse aziendali;
- una difficile relazione con l'Amministrazione finanziaria;
- un frequente mancato rispetto dello Statuto del Contribuente.

In ogni caso la L. 23/2014 non ha fatto che riprendere i contenuti del disegno di Legge d'iniziativa del Governo della precedente legislatura che, dopo essere stato approvato dalla Camera nell'ottobre 2012, non aveva concluso il proprio iter al Senato.

Sulla base di queste premesse, l'art. 3 del D.Lgs. 128/2015 sulla "*certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente*" attua la Legge delega ed istituisce il nuovo regime dell'adempimento collaborativo, cioè un istituto che modifica la struttura del rapporto tra Agenzia delle Entrate e i Grandi contribuenti dotati di un sistema di gestione del rischio fiscale. Le finalità dichiarate del nuovo istituto sono la "prevenzione" e la "risoluzione" delle controversie in materia fiscale, ma anche, in generale, la promozione dell'adozione di "*forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento*". Quest'ultimo periodo esprime, in un certo senso, la vera e più grande finalità della disciplina e cioè la diffusione di una cultura nuova di cooperazione tra contribuenti e Amministrazione finanziaria. E certamente questo rappresenta un auspicio di un cambiamento epocale che

20/2014, pag. 1951; "*lo schema di decreto delegato sul nuovo regime di adempimento collaborativo*", B. Ferroni, *il Fisco*, 2015, 21, 2021

riguarda potenzialmente tutti i contribuenti a prescindere dalla dimensione dell'impresa. In realtà, la finalità perseguita dalla delega sul regime di adempimento collaborativo (e, soprattutto, quella sul nuovo tutoraggio delle imprese di minori dimensioni) è molto ambiziosa, nel senso di voler accompagnare i contribuenti nel consolidamento dei processi di gestione fiscale in funzione della crescita dell'impresa e tenendo conto delle sue caratteristiche strutturali, dando così un contributo allo sviluppo delle competenze professionali e dell'organizzazione aziendale.

La norma fondante di cui al comma 1 dell'art. 3 del D.Lgs. 128/2015, infatti, è molto chiara sul fatto che il nuovo regime "collaborativo" è dedicato ai contribuenti *"dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale"*.

Dunque, emergono due profili sostanziali: il primo è che il nuovo istituto rientra chiaramente nella strategia di accertamento basata su forme evolute di analisi della situazione di rischio fiscale dei contribuenti, che l'Agenzia persegue da molti anni in conformità alle indicazioni emerse sulla base delle esperienze e della prassi internazionale; il secondo, che è "fiscale" il rischio di violare norme di natura tributaria in generale, ma anche, soprattutto, di operare *"in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento tributario"* e cioè di incorrere nella fattispecie di abuso del diritto o elusione fiscale per conseguire vantaggi fiscali indebiti che è ora disciplinata ex novo proprio dall'art. 1 del medesimo decreto³².

Tale collaborazione e forma di comunicazione porta dei benefici al contribuente che sono previsti nell'art. 6 che comportano:

- comma 1: *"la possibilità di pervenire con l'Agenzia delle Entrate ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo;"*
- comma 2: *"una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali"*

³² In tal senso: *"lo schema di decreto delegato sul nuovo regime di adempimento collaborativo"*, B. Ferroni, il Fisco, 2015, 21, 2021

l'interpellante ravvisa rischi fiscali. In particolare, è previsto che l'Agenzia delle Entrate, entro 15 giorni dal ricevimento della domanda di interpello, verifichi e confermi l'idoneità della stessa, nonché la sufficienza e adeguatezza della documentazione prodotta. Il termine per la risposta è in ogni caso di 45 giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia delle Entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta. I contribuenti comunicano all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita. Con decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del decreto, sono disciplinati i termini e le modalità applicative in relazione alla procedura abbreviata di interpello preventivo”;

- *Comma 3: “ una riduzione fino alla metà e comunque non superiore al minimo edittale delle sanzioni amministrative applicabili ad operazioni non condivise dall'Agenzia delle Entrate, ma comunicate alla stessa in modo tempestivo ed esauriente: la relativa riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento”;*
- *Comma 6: “ ...l'esenzione dalla prestazione della garanzia prevista per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette che indirette.”*

In estrema sintesi quindi il contribuente che aderisce al regime dell'adempimento collaborativo avrà i seguenti benefici:

- a. la possibilità per il contribuente di pervenire ad una valutazione congiunta con l'Agenzia di situazioni di fatto rilevanti, prima che siano presentate le dichiarazioni fiscali; e questo potrà avvenire con modalità ampie e flessibili, fino a ricomprendere tra queste l'anticipazione di controlli fiscali da parte dell'Agenzia.
- b. una “*procedura abbreviata di interpello preventivo*” cioè di interlocuzione sugli aspetti più propriamente attinenti all'interpretazione delle norme: il termine previsto per il completamento di tale nuova veloce procedura è di soli quarantacinque giorni dalla presentazione della domanda. Inoltre, l'Agenzia dovrà verificare e confermare la idoneità della domanda e l'adeguatezza della documentazione di supporto entro quindici giorni ed a seguito di tale esame

preliminare potrà eventualmente sollecitare ulteriore documentazione: solo in quest'ultimo caso il termine ultimo dei quarantacinque giorni sarà computato dal ricevimento della documentazione integrativa richiesta. Ovviamente, la risposta dell'Agenzia non sarà vincolante ma, in caso di comportamento difforme da parte del contribuente, questo dovrà essere comunicato all'Agenzia, anche perché la procedura in questione non è nuova solo perché "velocizzata" ma, soprattutto, perché può essere utilizzata esclusivamente in via preventiva con riferimento a casi concreti ancora da realizzare od operazioni da effettuare. Tutti i dettagli applicativi della nuova procedura abbreviata, tuttavia, dovranno poi essere disciplinati da un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Un'annotazione, infine, sul tenore letterale della disposizione e cioè, nonostante l'espressione usata nel comma 2 dell'art. 6 sia "*l'adesione al regime comporta la possibilità (...) una procedura abbreviata (...)*", non v'è dubbio che questa sia una facoltà per il contribuente, così come nel comma 1 ci si riferisce alla "possibilità" per il contribuente di pervenire a valutazioni preventive in comune con l'Agenzia ed in coerenza con la natura opzionale del nuovo regime nel suo complesso. D'altra parte, va anche detto che in caso di adesione è proprio interesse del contribuente esplorare tutte le nuove opportunità procedurali per conseguire l'obiettivo di una maggiore certezza preventiva in relazione ai suoi comportamenti ed alle sue scelte strategiche.

- c. riduzione a metà delle sanzioni amministrative per operazioni non condivise, se comunicate però in modo tempestivo e esauriente;
- d. esenzione dalla garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte dirette e indirette.

Non tutti i contribuenti, almeno inizialmente, potranno aderire a tale regime, in quanto il Legislatore, ha subordinato la possibilità di adesione al possesso "*di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario*" come sancito dall'art. 3 comma 1. Inoltre il contribuente dovrà essere in possesso dei requisiti di cui all'art. 4, il

quale, al comma 1, prevede che il contribuente 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 (...) che fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, 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.”*

Inoltre deve prevedere secondo il comma 2:

- d. “con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le conseguenti valutazioni.”*

Pertanto, la norma chiarisce subito che tale sistema va adottato nel pieno rispetto della autonomia delle scelte su quale sia il miglior assetto organizzativo aziendale e non può essere di conseguenza predeterminato dall'Amministrazione finanziaria o definito sulla base di presupposti teorici generali: ogni impresa, in funzione delle proprie specifiche esigenze, può (e deve) valorizzare il proprio sistema di controllo interno anche ai fini della gestione del rischio fiscale. A tale scopo, dovrà comunque essere prevista una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità nell'organizzazione, come pure idonee procedure di controllo e di reporting, nonché efficaci procedure per rimediare e correggere le carenze eventualmente rilevate nel sistema.

Ulteriore specifico requisito è che i risultati ottenibili dalle attività di controllo (a loro volta pianificate e sistematicamente tracciate) siano raccolti e sottoposti con un'apposita relazione almeno una volta all'anno agli organi di gestione, ossia, al consiglio di amministrazione o al consiglio di gestione. Tale relazione fondamentale ha una funzione di riscontro dell'affidabilità del sistema aziendale (se del caso, anche per l'Amministrazione finanziaria), coinvolge nel giusto peso in termini di responsabilità societaria anche gli organi di controllo (come ad esempio il collegio sindacale) ed assume il valore di un impegno

programmatico del vertice aziendale in merito alle attività pianificate per rimediare a carenze eventualmente rilevate nel periodo.

Oltre ai requisiti indicati dall'art. 4, il Legislatore ha posto un limite quantitativo, sancito con l'art. 7, comma 4, il quale prevede che possono accedere al regime in prima applicazione i soli *“contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro e, comunque, ai contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia delle entrate, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro”*.

Il Legislatore alla lettera b) del comma appena citato, delega al ministero dell'economia di stabilire, tramite decreto, i criteri in base ai quali potranno essere, progressivamente, individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime e che, pur non avendo aderito al progetto *“pilota”* dell'Agenzia delle Entrate, conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a 100 milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese. Lo scopo del Governo, dunque, quale si evince dalla relazione illustrativa allegata al decreto in esame, è quello di *“prevedere una entrata a regime graduale, per consentire un avvio ordinato, limitando inizialmente l'adesione ai contribuenti di grandissime dimensioni, e una successiva graduale estensione ai contribuenti di dimensioni inferiori, da adottare mediante atti amministrativi. L'intenzione è di arrivare, a estendere il regime a tutte le società in grado di dotarsi di un sistema di controllo interno di gestione del rischio fiscale”*.

Per quanto riguarda i doveri e gli obblighi reciproci previsti per l'Agenzia delle Entrate verso i contribuenti e per i contribuenti che hanno aderito al regime verso l'Agenzia delle Entrate, l'art. 5 del decreto in esame stabilisce al comma 1 i doveri dell'Agenzia, e al comma 2 i doveri del contribuente.

In particolare l'Agenzia delle Entrate è tenuta a:

- a. valutare in modo trasparente, oggettivo e rispettoso dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità il sistema di controllo adottato,

- eventualmente suggerendo gli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime;
- b. pubblicare periodicamente sul proprio sito istituzionale l'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva;
 - c. promuovere relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza;
 - d. realizzare specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime;
 - e. esaminare preventivamente le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e rispondere alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile;
 - f. considerare debitamente gli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione.

In altre parole quindi il decreto impone all'Agenzia delle Entrate di valutare l'adeguatezza del sistema di controllo dei soggetti che chiederanno di aderire; è richiesto di agire con principi di "ragionevolezza e proporzionalità" proprio perché tale valutazione avrà ad oggetto assetti organizzativi diversificati in funzione del business e delle specifiche peculiarità di ciascuna impresa e potrà imporre (proporre) delle modifiche o degli adeguamenti a tali assetti per renderli del tutto idonei ai fini dell'applicazione del regime. A questo si accompagnano i doveri di agire in modo trasparente, corretto e collaborativo nella relazione con il contribuente e, inoltre, di tener in debito conto le valutazioni dell'organo di gestione societario, sulla base della predetta relazione periodica, nonché le risultanze dell'attività di controllo di soggetti esterni alla società, quali il revisore contabile e il collegio sindacale, o ancora i pareri di organismi di vigilanza. Ma oltre a doveri di carattere comportamentale e generale, ne vengono previsti altri con un potenziale forte impatto concreto: il primo di questi riguarda la possibile implementazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari a cui è

tenuto il contribuente a fronte della sua capacità di fornire informazioni strutturate all’Agenzia.

Al momento, non è agevole immaginare quali tipologie di semplificazioni potranno essere realizzate, posto che non potranno probabilmente riguardare gli obblighi imposti dalla normativa vigente come quelli dichiarativi bensì toccare aspetti procedurali o altri obblighi documentali quali, ad esempio, quelli in tema di rimborsi di imposte o di documentazione sui prezzi di trasferimento, ecc. Comunque, a questo proposito, uno degli effetti già espressamente stabiliti dal decreto è quello che non si richiederanno più garanzie per i rimborsi delle imposte, dirette e indirette, ai contribuenti che aderiscono all’adempimento collaborativo³³. Il secondo aspetto è molto importante ed innovativo e concerne la possibilità di effettuare un esame preventivo da parte dell’Agenzia delle fattispecie potenzialmente a rischio con l’obiettivo di dare risposta al contribuente “*nel più breve tempo possibile*”. Quest’ultimo punto tocca il cuore della *cooperative compliance* ed è quello che più va incontro all’aspettativa delle imprese di poter ottenere maggiore preventiva certezza fiscale su operazioni complesse o soggette a molteplici approcci interpretativi.

Di contro, alcuni di detti specifici impegni, indicati nel decreto in esame a carico dell’Agenzia delle Entrate, dovrebbero essere già adottati nei confronti di tutti i contribuenti, in quanto conseguenza di quanto statuito dall’art. 10 dello Statuto del Contribuente, recante il principio di buona fede, e a sua volta precipitato del principio di buon andamento di cui art. 97 Cost. Pare quindi che la disposizione poteva essere più sintetica e mirata nei punti di rilievo per il regime, laddove gli unici doveri che rilevano sembrano attenersi alla “*eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini della ammissione e della permanenza del regime*” e all’“*esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel breve tempo possibile*”³⁴.

Per quanto riguarda invece i doveri imposti al contribuente il decreto evidenzia:

³³ In tal senso: “*lo schema di decreto delegato sul nuovo regime di adempimento collaborativo*”, B. Ferroni, il Fisco, 2015, 21, 2021

³⁴ In tal senso: “*Relazione del Prof. Andrea Giovanardi sui contenuti dell’atto del Governo n.163*”, Prof. A. Giovanardi, 2015, pag. 13-14

- a. istituire e mantenere il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, nonché attuare le modifiche al sistema eventualmente ritenute necessarie dall’Agenzia delle Entrate;
- b. assumere un comportamento collaborativo e trasparente, comunicando tempestivamente ed in maniera esauriente all’Agenzia delle Entrate i rischi di natura fiscale e, in particolare, le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;
- c. rispondere alle richieste dell’Agenzia delle Entrate nel più breve tempo possibile;
- d. promuovere una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l’affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

In questo caso, fatti salvi i principi cardine di correttezza, onestà, rispetto della normativa tributaria, collaborazione e trasparenza, restano vaghi gli obblighi per il contribuente di istituire e mantenere un sistema di rilevazione (...) del rischio fiscale, il quale potrebbe essere modificato sulla base delle indicazioni dell’Agenzia delle Entrate. Discutibile, inoltre, perché vaga, anche la previsione secondo la quale occorre rispondere alle richieste dell’Agenzia delle Entrate, qualsiasi richiesta, *“nel più breve tempo possibile”*³⁵.

Altri commi degli articoli presi in esame del decreto sanciscono alcune modalità e funzionamento del regime. In particolare il comma 2 dell’art. 7 definisce le modalità e le tempistiche di invio telematico della domanda di ammissione al regime, il quale contribuente dovrà utilizzare il modello specifico reso disponibile sul sito dell’Agenzia delle Entrate, la quale, una volta accertati i requisiti appena richiamati comunicherà allo stesso contribuente l’ammissione o meno entro 120 giorni dalla presentazione della domanda. Lo stesso si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo.

³⁵ In tal senso: *“Relazione del Prof. Andrea Giovanardi sui contenuti dell’atto del Governo n.163”*, Prof. A. Giovanardi, 2015, pag. 14

I contribuenti che aderiranno alla possibilità di utilizzo di tale regime potranno, in qualsiasi momento, rinunciare a tale regime, previa, comunicazione all’Agenzia delle Entrate, la quale, a sua volta, potrà disporre l’esclusione dal regime di adempimento collaborativo del contribuente che abbia perso i requisiti di cui all’art. 4 ovvero che non abbia osservato gli impegni di cui all’art. 5.

In merito alle modalità tecniche di predisposizione 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”* sarà possibile fare tesoro delle esperienze già maturate per gli enti vigilati³⁶.

Da ultimo, vale la pena di soffermarsi sulla disposizione che attribuisce all’Agenzia delle Entrate la esclusiva competenza per i controlli e le attività relative al regime di adempimento collaborativo: sembra doversi evincere dalla norma che, oltre a tutto quanto concerne le procedure di gestione del regime (come la verifica dei requisiti, la conferma dell’attendibilità dei sistemi di controllo interni, le comuni valutazioni preventive o la procedura abbreviata di interpello), la predetta esclusività possa intendersi estesa anche a quanto attiene all’attività ordinaria di controllo. Infatti, nelle modalità per addivenire ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, si prevede la possibilità dell’anticipazione del *“controllo”*, termine il quale evidentemente non può non essere inteso che nel suo significato più pieno ed appropriato di attività di verifica. Quest’ultimo aspetto, che attiene alle modalità di coordinamento del nuovo regime con le preesistenti attribuzioni dei poteri di controllo ai vari enti

³⁶ In effetti, per quanto riguarda le banche, Banca d’Italia, nel 15° aggiornamento del 2 luglio 2013 alla propria circolare 263 del 27 dicembre 2006, ha disciplinato, all’interno della funzione di *compliance*, la gestione del rischio di non conformità alle norme e specificamente il presidio del rischio di non conformità alle normative di natura fiscale, secondo un approccio che richiede almeno: *“(i) la definizione di procedure volte a prevenire violazioni o elusioni di tale normativa e ad attenuare i rischi connessi a situazioni che potrebbero integrare fattispecie di abuso del diritto, in modo da minimizzare le conseguenze sia sanzionatorie, sia reputazionali derivanti dalla non corretta applicazione della normativa fiscale; (ii) la verifica dell’adeguatezza di tali procedure e della loro idoneità a realizzare effettivamente l’obiettivo di prevenire il rischio di non conformità”*. *Idem* per le imprese di assicurazione per le quali vale quanto previsto dal regolamento Isvap 20 del 26 marzo 2008.

dell'Amministrazione finanziaria, merita ulteriori chiarimenti applicativi che si auspica possano essere apportati dai provvedimenti ministeriali di attuazione previsti dallo schema in esame.

2.6 IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO

Oltre alle previsioni di Regimi agevolatori, con i relativi benefici, come si è fino a qui visto, il Legislatore cerca di raggiungere i suoi obiettivi di compliance tramite riduzioni dei regimi sanzionatori, che a volte sembrano essere la soluzione per promuovere l'evoluzione e cambiare rotta verso il rapporto "amichevole" tra Fisco e contribuente.

Ne è sicuramente un esempio la L. 190/2014, la quale ha "radicalmente"³⁷ rinnovato il previgente ravvedimento operoso, quale istituto "deflativo" puntando a una maggiore riduzione delle possibili controversie tra Fisco e contribuente e a premiare la tempestività nell'autocorrezione da parte dei contribuenti, con un sistema di graduazione delle sanzioni. Come ben sappiamo il ravvedimento operoso, contenuto nell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, è uno strumento messo in campo dal Legislatore per favorire l'autocorrezione da parte dei contribuenti mettendo in sicurezza e bonificando le proprie situazioni fiscali, in modo da evitare che l'attività illecita sia portata a conseguenze ulteriori. L'utilizzo di tale strumento e quindi l'esecuzione di tale bonifica si sostanzia in un beneficio sul piano sanzionatorio³⁸.

In altre parole, ai fini di una maggiore semplificazione del rapporto tra Fisco e contribuenti, il Legislatore modifica il ravvedimento operoso incentivando la compliance fiscale, ampliando le modalità e i termini di applicazione dell'istituto, volti a ridurre gli ambiti del contenzioso tributario, anche attraverso uno scambio sempre più agevole di informazioni.

³⁷ In tal senso: "Ravvedimento operoso: i chiarimenti sulle novità introdotte dalla Legge di stabilità 2015", Circolare Agenzia delle Entrate n. 23 del 9 giugno 2015.

³⁸ Esperto del sole 24 ore

Una prima novità introdotta dal Legislatore riguarda la possibilità di esperimento del ravvedimento operoso, in quanto il “ravvedimento operoso 2014” dava la possibilità al contribuente di esperire tale istituto soltanto nel caso in cui, ai sensi dell’art. 13, comma 1 del D. Lgs. 472/1997, *“la violazione non sia già stata contestata e comunque non siano iniziati accessi, verifiche, ispezioni, o altre attività amministrative di accertamento”* da parte del Fisco. Cosa che invece con il nuovo ravvedimento viene radicalmente cambiata e viene estesa: infatti le cause ostative all’utilizzo di tale sono limitate al solo caso in cui al contribuente venga notificato formalmente un atto di liquidazione o un avviso di accertamento, ovvero che lo stesso abbia ricevuto una comunicazione di irregolarità recante sole somme dovute ai sensi degli art. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973, e successive modificazioni, e 54-bis del D.P.R. 633/1972, e successive modificazioni (comma 1-ter). In altre parole un contribuente che ha ricevuto un PVC, a seguito di una attività di ispezione e verifica da parte del Fisco, potrà ancora usufruire del ravvedimento operoso per sanare la propria posizione.

Inoltre, il Legislatore ha introdotto diverse ed ulteriori misure di riduzione della sanzione, con l’obiettivo di garantire una maggiore premialità per il contribuente che si attivi tempestivamente rispetto al momento di commissione della violazione oggetto di regolarizzazione. Infatti, precedentemente le possibilità di ravvedimento erano essenzialmente tre, ossia entro 14 giorni dopo la scadenza mancata, dove si applicava una sanzione dello 0.2% per ogni giorno di ritardo; entro 30 giorni dove la sanzione a cui si andava incontro era del 3%; infine l’ultimo termine per ravvedersi era previsto entro l’anno dove si applicava una sanzione pari al 3.75%. Tali tempi e sanzioni sono stati mantenuti nel nuovo ravvedimento 2015 ma più precisamente sono state introdotte, al comma 1 della disposizione in commento, la lettera:

a.bis un nono del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista

dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;

- b.bis ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- b.ter ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- b.quater ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della L. 4/1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del D.Lgs. 471/1997³⁹.

In sintesi il Legislatore ha introdotto 3 nuove possibilità di ravvedersi:

- entro 14 giorni dal termine di versamento: sanzione 0.2% giornaliero
- entro 30 giorni dal termine di versamento: sanzione 3%
- *entro 90 giorni dal termine di versamento: sanzione 3.3%*
- entro 1 anno dal termine di versamento: sanzione 3.75%
- *entro 2 anni dal termine di versamento: sanzione 4.2%*
- *oltre 2 anni dal termine di versamento: sanzione 5%*

³⁹ Con specifico riferimento a tale ultima previsione, è stato chiesto quale sia il corretto ambito applicativo e, in particolare, se la stessa sia applicabile anche alle violazioni relative a tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate. Ciò perché, diversamente dalle ipotesi di riduzione disciplinate dalle lettere b-bis) e b-ter), per espressa previsione normativa applicabili ai soli "tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate", il Legislatore non ha previsto esplicitamente nessuna limitazione all'applicazione di tale ipotesi di riduzione sanzionatoria. Nondimeno, poiché la lettera b-quater) fa riferimento alla constatazione delle violazioni relative a leggi finanziarie di cui alla Legge 7 gennaio 1929, n. 4, deve ritenersi che tale fattispecie è implicitamente applicabile ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Ricordiamo che oltre al versamento dell'imposta e della sanzione, in misura ridotta, il contribuente dovrà versare anche gli interessi di mora, calcolati al tasso legale annuo a partire dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato e sino al giorno di effettivo versamento.

Nell'interpretare la nuova disposizione occorre tener conto delle sue finalità, dirette a delineare un quadro di graduale incremento della sanzione da versare da parte del contribuente che intenda avvalersi dei benefici previsti dalla norma, in funzione del maggior tempo trascorso dalla commissione della violazione, e di non porre limiti al contribuente concedendo la possibilità di ravvedersi senza limiti e inoltre vedersi applicata la sanzione piena del 30% nel momento in cui interviene il Fisco con una notifica in seguito a un accertamento fiscale.

Con la previsione di più possibilità per il ravvedimento operoso, ma ancora più precisamente per il cambiamento delle cause di preclusione portate solamente nel momento in cui viene notificato un avviso di liquidazione o un avviso di accertamento, il Legislatore è stato portato all'abrogazione dell'istituto dell'acquiescenza integrale al PVC in quanto si può esperire il ravvedimento operoso in sostituzione. Questo però con i PVC notificati entro il 1 gennaio 2016, in quanto il Legislatore ha scelto che le disposizioni abrogate restino comunque continuative nei loro effetti fino a tale data e quindi il contribuente per tutto il 2015, al quale sarà consegnato un PVC si troverà di fronte alla scelta se accettare integralmente le contestazioni (l'attuale adesione al PVC, con sanzioni ridotte ad 1/6), oppure regolarizzare le violazioni ricorrendo al ravvedimento operoso⁴⁰.

40 In tal senso: "Il nuovo ravvedimento operoso. Cosa cambia con la Legge di stabilità 2015", L.Cacciapaglia, D. Perez Corradini e M.Fiammelli, *il Fisco*, 2015; "Ravvedimento Operoso", AA.VV., 2015, pag. 53 e ss.

2.7 LA FATTURAZIONE ELETTRONICA TRA PRIVATI.

La fattura elettronica tra privati, anche detta B2B, non rappresenta una mera novità nel nostro ordinamento, in quanto già con il D. Lgs. 52/2004, si rendeva possibile e riconoscibile al privato un sistema di fatturazione che permettesse di “dematerializzare” l’intero ciclo di vita, di una fattura, dalla sua emissione alla sua conservazione digitale⁴¹.

Infatti, il legislatore nel 2004, in attuazione della direttiva 2001/115/CE, modifica l’art 39 del D.P.R. 633/1972, introdusse il concetto di fattura elettronica. Da tale modifica si evince che la “fattura elettronica” viene equiparata alla fattura tradizionale cartacea, laddove le fatture elettroniche “*trasmesse o ricevute in forma elettronica devono essere archiviate nella stessa forma*”, con la specifica che le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica. Il luogo di archiviazione delle stesse può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. Il soggetto passivo, residente o domiciliato nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, ivi compresi i certificati destinati a garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità delle fatture emesse in formato elettronico, di cui all'art. 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico. Inoltre si evidenziava come la fattura elettronica in formato digitale per poter essere considerata "fattura elettronica" ai fini tributari, non possa contenere "macroistruzioni", né "codici eseguibili", tali da attivare funzionalità che potevano modificare gli atti, i fatti o i dati rappresentati. La stessa, in altre parole, doveva essere un "documento statico non modificabile", ossia un documento informatico il cui contenuto risulti nel tempo immutabile e non alterabile.

⁴¹ In tal senso: “*Fatturazione elettronica tra privati: smontiamo gli entusiasmi*”, S. Ungaro e E. Maio, 2015.

Oltre a ciò il legislatore ha evidenziato l'obbligo di accettazione da parte della controparte dell'utilizzo della fatturazione elettronica e ha previsto anche che coloro che utilizzino tale strumento dovranno garantire due condizioni essenziali:

- a. l'autenticità della loro origine: il destinatario deve avere la certezza che la fattura provenga dalla persona che l'ha emessa;
- b. l'integrità del loro contenuto: nulla nel documento-fattura deve modificarsi nel transito, sia intenzionalmente che accidentalmente.

Per attestare la data, l'autenticità della provenienza della fattura e l'integrità del suo contenuto è necessaria, inoltre, l'apposizione, su ciascuna fattura o sul lotto di fatture, del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente (si ricorda che al tempo l'unica firma elettronica riconducibile a questa fattispecie era la firma digitale).

In alternativa all'impiego della firma digitale e dell'utilizzo del riferimento temporale, possono essere utilizzati sistemi di Electronic Data Interchange (sistema di trasmissione elettronica dei dati, più noti con l'acronimo "EDI"), purché detti sistemi siano in concreto idonei ad attestare la data, l'autenticità e l'integrità delle fatture emesse⁴².

La fatturazione elettronica, fino a quel momento raramente utilizzata⁴³, ebbe una forte modifica con la Legge di stabilità 2013, cui l'art. 1, comma 325, in quanto, nel recepire le disposizioni sulla fatturazione elettronica della direttiva 2010/45/UE, modificativa della direttiva 2006/112/CE, ha introdotto rilevanti novità nella disciplina degli art. 21 e 39 del D.P.R. 633/1972, al fine di ridurre i costi per le imprese e accrescere l'efficienza delle imprese, e di consentire la piena equiparazione della fattura elettronica a quella cartacea.

Per quanto riguarda la modifica introdotta all'art. 39, del D.P.R. 633/1972 il legislatore mentre obbliga la conservazione elettronica delle fatture puramente elettroniche, lascia la possibilità, e non l'obbligo, di conservare elettronicamente le fatture cartacee digitalizzate, con la finalità di incentivare o rendere possibile la

⁴² Raccomandazione della Commissione Ce n. 94/820/Ce del 19 ottobre 1994.

⁴³ in tal senso: *"La fattura elettronica e sua conservazione"*, F.Salomone, 2014.

digitalizzazione della gestione delle fatture per l'azienda emittente nel caso in cui il destinatario non accetti il formato elettronico.

Si tratta del cd. principio di asimmetria che come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 18/E del 24 giugno 2014, il quale comporta che al fine di non creare vincoli alla diffusione della fatturazione elettronica, il processo di conservazione elettronica non deve mantenere un obbligo di simmetria tra emittente e destinatario della fattura (caso diverso per le fatture elettroniche verso le Pubbliche Amministrazioni, per le quali invece sussiste l'obbligo di conservazione elettronica sia per l'emittente che per il destinatario). In altri termini, la circostanza che il destinatario della fattura elettronica, che riceve il documento elettronicamente, possa decidere o meno di "accettare" tale processo, non influenza l'obbligo dell'emittente di procedere comunque all'integrazione del processo di fatturazione con quello di conservazione elettronica, sempre che la fattura generata e trasmessa in via elettronica abbia i requisiti di autenticità dell'origine, integrità del contenuto e leggibilità dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione. In altri termini, laddove l'emittente trasmetta o metta a disposizione del ricevente una fattura elettronica, anche se quest'ultimo non accetti tale processo, la fattura rimarrà elettronica in capo al primo, con conseguente obbligo di conservazione elettronica.

Da tale modifica ne deriva che, per distinguere le fatture elettroniche da quelle cartacee non è, di per sé, il tipo di formato originario, bensì la circostanza che la fattura sia in formato elettronico quando viene trasmessa, ricevuta ed accettata dal destinatario.

Quindi per essere qualificata come fattura elettronica, una fattura deve essere emessa e ricevuta in formato elettronico. Inoltre la fattura, cartacea o elettronica, si considera emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente.

Per quanto riguarda la modifica, invece, della Legge di stabilità 2013 all'art. 21 del D.P.R. 633/1972 si introduce una definizione di "fattura elettronica", la quale come già accennato, consiste in una fattura emessa o ricevuta in qualunque formato elettronico. L'art. continua sancendo che la fattura, cartacea o elettronica,

si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente.

Da ciò si desume che la distinzione tra fattura elettronica e cartacea non è, di per sé, il tipo di formato originario, bensì la circostanza che la fattura sia in formato elettronico quando viene trasmessa, ricevuta, ed accettata dal destinatario.

A tal proposito ciò che si rileva, quindi, per aversi fattura elettronica non è tanto il formato originario del documento, cartaceo o elettronico, quanto il fatto che il formato elettronico sia garantito e presente in fase di emissione della fattura, ricezione e accettazione da parte del destinatario (l'accettazione di quest'ultimo costituisce l'ulteriore condizione per la valida emissione di fattura elettronica). Di conseguenza, se il documento viene prodotto con strumenti elettronici, quali un *software* di contabilità o un foglio *Excel*, ma poi stampato su supporto cartaceo e così trasmesso al destinatario non si è in presenza di una fattura elettronica⁴⁴. Al contrario un documento prodotto su supporto analogico e successivamente acquisito sotto forma di immagine mediante un processo di scansione e allegato un messaggio di posta elettronica, costituisce di per sé fattura elettronica (anche se poi non consente di beneficiare sino in fondo dei vantaggi insiti in un processo di fatturazione elettronica che vede l'emissione e la ricezione di un file strutturato). Inoltre come detto, l'art. 21 nella sua nuova formulazione prevede che *“il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione del destinatario”*, la quale accettazione, secondo le note esplicative alla direttiva 2010/45/UE, richiede, per ricevere una fattura elettronica la necessità di ottenere un accordo con il destinatario. La decisione di ricorrere a una fattura elettronica dipende quindi in via principale, se non esclusiva, dall'accordo in tal senso intercorso tra le controparti commerciali. In tale senso, l'Agenzia delle Entrate, invece, ritiene sufficiente l'accettazione da parte del destinatario del mezzo di trasmissione utilizzato, facendo sì che un accordo preventivo per quanto utile e opportuno a fini di un più strutturato scambio di informazioni tra le parti, non è di per sé indispensabile.

⁴⁴ In tal senso: Sistema Frizzera, *“Fattura elettronica”*, 2015.

Quindi il legislatore ha voluto utilizzare, a differenza della normativa comunitaria, dove si parla di accordo, la terminologia di accettazione, il quale individua e sottintende una maggiore libertà per le parti di decidere se e come scambiarsi fatture elettroniche e non rende necessario un accordo formale ma è riconosciuto come sufficiente, in totale sintonia con lo spirito della disciplina comunitaria, anche la semplice contabilizzazione ovvero il pagamento della fattura ricevuta per considerare come validamente prestato il proprio consenso a tale modalità di fatturazione.

Per quanto concerne i requisiti della fattura elettronica, il legislatore all'art. 21, comma 3, del D.P.R. 633/1972, in recepimento analogo alla direttiva comunitaria, dispone che: *"Il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione"*. Tale articolo pone, dunque, espressamente in capo al soggetto passivo l'obbligo di assicurare gli specifici requisiti di autenticità dell'origine, integrità del contenuto e leggibilità che consistono:

- autenticità dell'origine⁴⁵, definita dal Legislatore comunitario come la prova dell'identità del fornitore o del prestatore o dell'emittente della fattura. Si

⁴⁵ Note esplicative del 5.10.2011. Art. 233, par. 1, comma 3.

Autenticità dell'origine:

L'autenticità dell'origine di una fattura è obbligatoria per il soggetto passivo che riceve la cessione di beni o la prestazione di servizi e per il soggetto passivo che effettua la fornitura o la prestazione.

Entrambi possono assicurare l'autenticità dell'origine indipendentemente l'uno dall'altro.

Vi sono quattro elementi di cui tenere conto.

1. Assicurazione da parte del fornitore/prestatore: Il fornitore/prestatore deve poter garantire che la fattura è stata emessa da lui stesso o in suo nome e per suo conto. Tale obiettivo può essere conseguito registrando la fattura nei documenti contabili. L'autofatturazione e le fatture emesse da un terzo possono essere evidenziate mediante documenti giustificativi.

2. Assicurazione da parte del destinatario: Il soggetto passivo che riceve la fornitura/prestazione deve poter garantire che la fattura ricevuta proviene dal fornitore/prestatore o dall'emittente della fattura. Il soggetto passivo ha pertanto due alternative fra cui scegliere. La prima alternativa consiste nella verifica della correttezza delle informazioni relative all'identità del fornitore/prestatore riportate in una fattura.

La seconda alternativa è garantire l'identità dell'emittente della fattura.

a) Comprovazione dell'identità del fornitore/prestatore L'identità del fornitore/prestatore è un dato sempre richiesto nella fattura, tuttavia ciò non è di per sé sufficiente a garantire l'autenticità dell'origine. In questo caso, il destinatario deve assicurare che il fornitore/prestatore menzionato nella fattura abbia realmente effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi alle quali la fattura si riferisce. Per adempiere a tale obbligo, il soggetto passivo può applicare qualsiasi controllo di gestione che crei una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o prestazione di servizi.

b) Assicurazione dell'identità dell'emittente della fattura Il soggetto passivo può scegliere di comprovare l'identità dell'emittente di una fattura mediante, per esempio, la firma elettronica avanzata o la trasmissione elettronica di dati (EDI). Tuttavia, è fatto salvo il considerando 10 della direttiva 2010/45/UE, che stabilisce in primo luogo che le fatture devono corrispondere a cessioni o prestazioni realmente effettuate.

L'identità dell'emittente della fattura deve essere assicurata anche qualora la fattura sia stata emessa dal fornitore/prestatore o da un terzo e in caso di auto-fatturazione.

guarda quindi non al contenuto del documento, ma al fatto che sia sempre possibile verificare l'identità del soggetto emittente e l'inequivoca riferibilità della fattura allo stesso. Si deve quindi sempre poter dimostrare con certezza chi è il fornitore di beni ovvero il prestatore di servizi e cioè, in definitiva, il soggetto emittente la fattura. La circolare 18/E/2014 ha chiarito come la garanzia dell'autenticità dell'origine di una fattura è obbligatoria sia per il soggetto passivo fornitore/prestatore che per il soggetto passivo cessionario/committente. Entrambi possono assicurare l'autenticità dell'origine indipendentemente l'uno dall'altro.

- Integrità del contenuto⁴⁶: ulteriore requisito richiesto è che il contenuto delle fatture non risulti modificato dal momento dell'emissione a quello di conservazione. Gli elementi essenziali della fattura individuati come obbligatori dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972 devono quindi risultare inalterati. Ciò significa che la forma con cui gli stessi dati obbligatori sono esposti potrebbe invece risultare diversa da quella originaria. A tale proposito

⁴⁶ Direttiva 2010/45/ue. art. 233, par. 1, comma 4

"Integrità del contenuto" implica che il contenuto richiesto in conformità con la presente direttiva non è stato alterato.

Direttiva 2010/45/ue. art. 247

Per garantire il rispetto dei requisiti di cui all'art. 233, lo Stato membro di cui al paragrafo 1 può esigere che le fatture siano archiviate nella forma originale, cartacea o elettronica, in cui sono state trasmesse o messe a disposizione. Qualora le fatture siano archiviate per via elettronica, esso può esigere altresì l'archiviazione per via elettronica dei dati che garantiscono l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di ciascuna fattura come disposto all'art. 233.

Note esplicative del 5.10.2011. Art. 233, par. 1, comma 4. Integrità del contenuto

"Il contenuto della fattura di cui deve essere garantita l'integrità è quello definito nella direttiva Iva.

L'integrità del contenuto di una fattura è obbligatoria per il soggetto passivo che effettua la fornitura o la prestazione e per il soggetto passivo che riceve la fornitura o la prestazione. Entrambi possono scegliere il modo in cui ottemperano a tale obbligo indipendentemente l'uno dall'altro o possono decidere insieme di farlo, per esempio, attraverso una determinata tecnologia come la trasmissione elettronica di dati o la firma elettronica avanzata, al fine di garantire che il contenuto resti invariato. Per adempiere a tale obbligo, il soggetto passivo può scegliere di applicare, per esempio, controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una fornitura, una prestazione o tecnologie specifiche.

Il fatto che il contenuto della fattura non sia stato alterato (integrità del contenuto) non dipende dal formato di una fattura elettronica. Purché il contenuto della fattura previsto dalla direttiva Iva resti invariato, il formato in cui il contenuto è riportato può essere convertito in altri formati.

Ciò consente al destinatario, o al prestatore di servizi che agisce per suo conto, di convertire o di presentare in un modo diverso i dati elettronici per adattarli al proprio sistema informatico o per tenere conto dei cambiamenti tecnologici che si verificano nel corso del tempo.

Qualora il soggetto passivo abbia scelto di soddisfare il requisito dell'integrità del contenuto utilizzando una firma elettronica avanzata, quando si effettua la conversione da un formato a un altro la modifica deve essere registrata in una pista di controllo.

Anche se gli Stati membri si avvalgono della possibilità di cui all'art. 247, paragrafo 2, per esigere che la fattura sia mantenuta nella forma originaria, sia essa cartacea o elettronica, il formato di una fattura può in ogni caso essere ancora variato."

l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 18/E/2014, ha chiarito che a condizione che sia garantita l'invariabilità del contenuto obbligatorio della fattura, il relativo formato può essere convertito in altri formati (per es. da word a Xml). Ciò consente al destinatario o al prestatore di servizi che agisce per suo conto, di convertire o di presentare in un modo diverso i dati elettronici per adattarli al proprio sistema informatico o per tenere conto dei cambiamenti tecnologici che si verificano nel corso del tempo.

- Leggibilità nel tempo⁴⁸: il documento deve infine poter essere letto e consultato nel tempo, a prescindere dal formato originale con cui è stato emesso e conservato. A differenza dei due ulteriori requisiti sin qui descritti, non viene fornita una definizione ma ci si limita a richiedere che la fattura sia leggibile per un uomo a prescindere dal suo formato. L'Amministrazione finanziaria ha sottolineato la necessità della disponibilità, per tutto il periodo di archiviazione, di un visualizzatore adeguato e affidabile del formato elettronico delle fatture, precisando altresì, con la circolare 18/E/2014, che la fattura può essere resa leggibile anche solo in sede di accesso, ispezione o verifica da parte degli organi accertatori, prescrivendo il Legislatore esclusivamente l'obbligo di dotarsi della strumentazione idonea a rendere il formato comprensibile per l'uomo.

L'art. 21, comma 3, del D.P.R. 633/1972 nella precedente formulazione, prevedeva che l'attestazione della data, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto della fattura elettronica fossero *"rispettivamente garantite mediante l'apposizione su*

⁴⁸ Note esplicative del 5.10.2011. Art. 233, par. 1, comma 4. Leggibilità

"Con leggibilità di una fattura si intende che la fattura è leggibile per l'uomo. Deve restare tale fino al termine del periodo di archiviazione. La fattura deve essere presentabile in uno stile in cui tutti i contenuti relativi all'Iva della fattura siano chiaramente leggibili, su carta o su schermo, senza richiedere un eccessivo sforzo di analisi o di interpretazione, per esempio i messaggi EDI, i messaggi Xml e altri messaggi strutturati nel formato originale non sono considerati leggibili per l'uomo (possono essere considerati tali dopo un processo di conversione...).

Per le fatture elettroniche, si ritiene soddisfatta questa condizione se la fattura può essere presentata su richiesta entro un termine ragionevole e senza indugio come previsto dall'art. 245, paragrafo 1, anche dopo il processo di conversione, in una forma leggibile per l'uomo su schermo o tramite stampa. Deve essere possibile verificare le informazioni del file elettronico originale e quelle del documento leggibile presentato in modo da controllare che non siano state alterate.

Per garantire la leggibilità, in tutto il periodo di archiviazione deve essere disponibile un visualizzatore adeguato e affidabile per il formato elettronico delle fatture.

La leggibilità di una fattura elettronica dal momento dell'emissione al termine del periodo di archiviazione può essere garantita in qualsiasi modo, tuttavia la firma elettronica avanzata e la trasmissione elettronica dei dati di cui all'art. 233, paragrafo 2, non sono di per sé sufficienti per assicurare la leggibilità."

ciascuna fattura o sul lotto di fatture del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati che garantiscano i predetti requisiti di autenticità e integrità" (sull'argomento la circolare n. 45/E del 2005). La nuova formulazione dell'art. 21, invece, rimette al soggetto emittente l'utilizzo della tecnologia ritenuta più idonea a garantire i requisiti di autenticità e integrità, richiamando a titolo esemplificativo:

- sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile;
- la firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente;
- i sistemi EDI (Electronic Data Interchange) di trasmissione elettronica dei dati;
- le altre tecnologie non specificate, lasciate alla discrezionalità del soggetto passivo.

Quindi la principale novità in fase di emissione della fattura, tale da garantire i requisiti di autenticità dell'origine e integrità del contenuto, risiede nella possibilità di avvalersi di idonei controlli interni di gestione al fine di creare piste di controllo affidabili tra fatture e cessioni o prestazioni, assicurando in tal modo che qualsiasi fattura, sia essa cartacea o elettronica, soddisfi i requisiti dell'autenticità dell'origine e dell'integrità del contenuto. Per garantire l'emissione di una fattura elettronica senza l'utilizzo di firma digitale o trasmissione EDI, la struttura gestionale interna all'azienda dovrebbe essere tale da realizzare una pista di controllo sicura e garantita tra la fattura emessa e l'operazione ivi realizzata, ossia dovrebbe fornire una garanzia ragionevole riguardo all'informativa finanziaria, contabile e regolamentare rispetto ai requisiti giuridici. In particolare, deve esistere un collegamento inequivocabile tra tutta la documentazione rilevante nel ciclo di fatturazione: partendo dagli accordi commerciali, originariamente intercorsi tra fornitore e cliente, si deve poter arrivare alla quietanza di pagamento e alle registrazioni contabili passando per eventuali bolle di consegna della merce e, logicamente, per la fattura emessa.

Dovrebbe pertanto essere sempre possibile ricostruire l'intera operazione recuperando non solo i documenti da cui risulta l'accordo tra le parti, ma anche la lista delle operazioni realizzate e una loro identificazione, magari con un numerico

di riferimento, tale da permettere di rintracciare tutti i passaggi, sia gestionali contabili e amministrativi, che hanno caratterizzato l'operazione.

Il percorso di ricerca deve essere reso possibile anche al contrario. Il processo di controllo si completa infine con la conservazione elettronica dei documenti così da garantire nel tempo non solo la non alterabilità del contenuto ma anche e soprattutto la loro leggibilità. L'intero sistema dovrebbe inoltre operare in ambiente sicuro, così da tenere traccia di qualsiasi modifica apportata al documento purché autorizzata.

A tale riguardo, importanti sono le indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con la circolare 18/E/2014. Il sistema di controllo di gestione è stato definito come un processo con il quale un soggetto passivo crea, attua e aggiorna la garanzia riguardo l'identità del fornitore/prestatore di beni/servizi o dell'emittente della fattura (autenticità dell'origine) e controlla che il contenuto della fattura non sia stato alterato (integrità del contenuto). In ambito contabile, un corretto sistema di controllo di gestione struttura un percorso che documenta, passo per passo, la storia di un'operazione dal suo inizio, rappresentato dal documento originario (ad esempio, un ordine d'acquisto), fino al suo completamento (che può essere, ad esempio, la registrazione finale nei conti annuali), permettendo così di creare un collegamento logico tra i vari documenti di un processo. I componenti di tale percorso comprendono, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, i documenti originali, la lista delle operazioni eseguite e i dati identificativi delle varie operazioni che permettano di risalire alla fonte delle medesime e, quindi, di collegare i documenti alle operazioni che li hanno interessati e viceversa. Ciò significa che non deve essere conservata solo la fattura, ma anche tutta la documentazione che ne garantisce l'autenticità e l'integrità. L'Agenzia delle Entrate considera documentazione valida e funzionale a tal fine:

- le registrazioni di business interne create durante il processo di fatturazione: contratti, ordini ai fornitori, documento di trasporto (DDT) di vendita, avviso di spedizione merce ai clienti, notifica di ricezione ai fornitori ecc.;

- la documentazione esterna ricevuta durante il processo di fatturazione: ordini dei clienti, DDT di acquisto, avviso di spedizione merce dai fornitori, notifica di ricezione merce dai clienti, documentazione bancaria ecc.;
- i dati principali di business storicizzati;
- le prove dei controlli effettuati per verificare la qualità dei dati.

Per dimostrare l'integrità dei suddetti elementi comuni della fattura occorre riuscire a verificare il valore di un componente rispetto ad almeno una fonte indipendente. L'esempio fornito è quello per cui l'importo complessivo lordo di una fattura dovrebbe essere riscontrabile sull'estratto conto bancario. In definitiva, quindi, il sistema di controllo di gestione deve permettere di verificare che l'ordine di acquisto corrisponda a quanto inviato dal fornitore e a quanto effettivamente consegnato, che la fattura sia corretta e che il pagamento sia stato effettuato e sia corrispondente alla fattura stessa, seguendo passo per passo la storia documentata di una operazione dal suo inizio fino al suo completamento. I sistemi di controllo di gestione devono essere adeguati alle dimensioni, all'attività e al tipo di soggetto passivo e devono tenere conto del numero e del valore delle operazioni e del numero e del tipo di fornitori/prestatori e di acquirenti/committenti.

Tutto quello fino a qui richiamato, anche su dichiarazione espressamente fatta dalla Commissione europea nel dicembre 2010 la quale dichiarò che: *“La Commissione desidera che entro il 2020 la fatturazione elettronica diventi il principale modo di fatturazione in Europa. Essa si impegna a lavorare in stretta collaborazione con gli Stati membri e con tutti gli altri soggetti interessati, i quali dovranno fare la loro parte perché tale obiettivo sia raggiunto e si creino le condizioni giuste per un’ampia diffusione della fatturazione elettronica”*, ha portato a un effettivo riconoscimento operativo della fatturazione elettronica nel nostro paese. Dapprima con l’obbligo imposto di fatturazione elettronica nei rapporti con la pubblica amministrazione in modo da far *“familiarizzare”* alcuni contribuenti con queste dinamiche, successivamente con l’introduzione della fattura elettronica facoltativa per i privati. Infatti, con la pubblicazione in Gazzetta ufficiale del D.Lgs. 127 /2015, intitolato *“Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici”*, in attuazione dell'art. 9, comma 1, Lettere d) e g), della

Legge 23/2014, il legislatore aggiunge una ulteriore spinta alla diffusione e all'operazione di digitalizzazione dei rapporti commerciali. In particolare il decreto si compone in 7 articoli, quali più rilevanti:

- art. 1: Fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati;
- art. 2: Trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi;
- art. 3: Incentivi all'opzione per la trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati e dei corrispettivi;
- art. 4: Riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili per specifiche categorie di soggetti;
- art. 5: Cessazione degli effetti premiali;

Con tale decreto il legislatore consente ai soggetti passivi IVA di utilizzare la procedura di fatturazione elettronica anche nei rapporti con altri operatori privati. Tale utilizzo non viene reso obbligatorio come nel caso della fatturazione elettronica verso la PA ai sensi dell'art. dell'art. 1, comma 209, L. 244/2007, ma viene reso disponibile in modo facoltativo, in quanto altrimenti si andrebbe a contrastare il principio di parità di trattamento con le fatture analogiche.

Il decreto si rivolge ai contribuenti indicati nell'art. 22, del D.P.R. 633/1972, che in sostituzione della fattura, possono certificare i propri corrispettivi alternativamente attraverso lo scontrino fiscale ovvero la ricevuta fiscale, e più precisamente di coloro che esercitano le seguenti attività:

- cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante;
- prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica;
- prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito;
- prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti;

- prestazioni di custodia e amministrazione di titoli e per gli altri servizi resi da aziende o istituti di credito e da società finanziarie o fiduciarie;
- operazioni esenti indicate ai nn. da 1 a 5 e ai nn. 7, 8, 9, 16 e 22 dell'art. 10;
- attività di organizzazione di escursioni, visite della città, giri turistici ed eventi similari, effettuata dalle agenzie di viaggi e turismo;
- prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione.

È da evidenziare immediatamente, prima di analizzare gli eventuali vantaggi riservati ai soggetti che decideranno di utilizzare la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, che il comma 2, dell'art. 2, D. Lgs. 127/2015 in commento, prevede l'obbligatorietà, a partire sempre dal 1° gennaio 2017, dell'utilizzo dei nuovi sistemi elettronici per una ben precisa categoria di soggetti.

Analizzando il decreto in esame, l'art. 1 comma 1, prevede che dal 1° luglio 2016 l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione di coloro che volessero optare per l'utilizzo di tale strumento, un servizio di generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche in modo pienamente gratuito: *"A decorrere dal 1° luglio 2016, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei contribuenti, gratuitamente, un servizio per la generazione, la trasmissione e la conservazione delle fatture elettroniche..."*. A questo proposito si potrebbe subito criticare la scelta del legislatore in quanto risulta difficile capire quale sia la necessità di offrire gratuitamente un servizio per la predisposizione, nonché emissione della fattura elettronica, che come abbiamo già detto per il combinato disposto del D.P.R. 633/1972, delle note esplicative alla direttiva 45/2010/UE e delle richiamate circolari dell'AdE, può essere predisposta anche come semplice file .pdf, firmato digitalmente e inviato via e-mail. Oltremodo come si capisce, tale previsione, potrebbe portare anche un grave danno al mercato e alla libera concorrenza, a discapito dell'offerta di applicativi sempre più efficienti ed economici e sempre

più integrati e integrabili con i necessari sistemi di conservazione di documenti informatici⁴⁹.

A decorrere del 1° gennaio 2017 il legislatore mette a disposizione ai soggetti passivi IVA, il già conosciuto e funzionante sistema di interscambio, *SdI*, per la trasmissione telematica delle fatture all’Agenzia dell’entrate, come riporta il comma 2 del medesimo articolo “ *A decorrere dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell’economia e delle finanze mette a disposizione dei soggetti passivi dell’imposta sul valore aggiunto il Sistema di Interscambio di cui all’articolo 1, commi 211 e 212, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, gestito dall’Agenzia delle entrate, ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche, e di eventuali variazioni delle stesse, relative a operazioni che intercorrono tra soggetti residenti nel territorio dello Stato, secondo il formato della fattura elettronica di cui all’allegato A del decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per la pubblica amministrazione e la semplificazione, 3 aprile 2013, n. 55. A decorrere dalla data di cui al periodo precedente, l’Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, mediante l’utilizzo di reti telematiche e anche in formato strutturato, le informazioni acquisite.*”

Quindi si potrà utilizzare - sempre come opzione - il Sistema di Interscambio per trasmettere telematicamente i dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, all’Agenzia delle Entrate (è richiesta la trasmissione telematica non delle fatture ma dei dati ivi contenuti, pertanto anche i contribuenti che riceveranno dai propri fornitori fatture analogiche (cartacee) potranno fruire delle semplificazioni previste). A differenza della fattispecie esaminata al comma 1, qui l’Amministrazione finanziaria non rappresenta più un centro di smistamento delle fatture, ma si configura come il destinatario diretto delle informazioni. Peraltro, la relazione illustrativa al decreto ha chiarito che qualora il contribuente abbia utilizzato il Sistema di interscambio per la trasmissione ai propri clienti di tutte le fatture emesse, la trasmissione telematica all’Agenzia delle Entrate si intende già assolta.

⁴⁹ In tal senso: “*Fatturazione elettronica tra privati: smontiamo gli entusiasmi*”, S. Ungaro e E. Maio, associazione Anorc, Agenda Digitale, 2015.

In particolare il Sistema di Interscambio, già noto per i contribuenti che fatturano alla PA, viene a svolgere tre principali compiti, quali riferiti alla ricezione delle fatture sotto forma di file con le caratteristiche standard della fattura PA, ossia nel formato XML, che a questo punto si estenderebbe nel suo utilizzo obbligatorio ai privati; al controllo formale automatico dei requisiti necessari della fattura individuati dall'art. 21 e 21-bis del D.P.R. 633/1972⁵⁰ e dai vari allegati del DM 55 del 3 Aprile 2013 ; allo smistamento delle fatture alle diverse Amministrazioni in base all'indice IPA. Tale sistema si occupa quindi di compiti concernenti la trasmissione e controllo delle fatture, non ha un ruolo amministrativo o di archiviazione o di conservazione delle fatture, quali compiti sono gestiti da altri operatori del processo.

Ad ogni modo, la trasmissione in oggetto costituisce a tutti gli effetti una comunicazione fiscale, cui il soggetto passivo IVA si obbliga esercitando un'opzione di durata quinquennale come sancisce il comma 3 del decreto in esame: *"Con riferimento alle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto effettuate dal 1° gennaio 2017, i soggetti passivi possono optare per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle*

⁵⁰ Art. 21 e 21bis del D.P.R. 633/1972 sanciscono il contenuto della fattura elettronica in generale la quale si applica anche alla fattura elettronica verso la PA e la fattura elettronica B2B. Gli articoli richiamati riportano che deve essere contenuto almeno:

- a. data di emissione;
- b. numero progressivo che la identifichi in modo univoco;
- c. ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- d. numero di partita Iva del soggetto cedente o prestatore;
- e. ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- f. numero di partita Iva del soggetto cessionario o committente ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale;
- g. natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;
- h. corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, primo comma, n. 2;
- i. corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- j. aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;
- m. data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'art. 38, comma 4, del decreto-Legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427;
- n. annotazione che la stessa, è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo".

relative variazioni, effettuata anche mediante il Sistema di Interscambio di cui all'articolo 1, commi 211 e 212, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244. L'opzione ha effetto dall'inizio dell'anno solare in cui è esercitata fino alla fine del quarto anno solare successivo e, se non revocata, si estende di quinquennio in quinquennio."

A tali soggetti che optano per il comma 3, nel momento in cui si verificasse una omissione di trasmissione telematica dei dati di tutte le fatture emesse e ricevute e delle relative variazioni, si applica come sancisce il comma 6, le sanzioni cui *"...articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471."* l'art. 11 comma 1 D. Lgs. 471/1997 richiamato dal decreto in esame riguarda le sanzioni per violazioni in materia di imposte dirette e di imposte sul valore aggiunto. Il quale detta: *" Sono punite con la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila (€258) a lire quattro milioni (€ 2065) le seguenti violazioni:*

a) omissione di ogni comunicazione prescritta dalla Legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore

aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri;

b) mancata restituzione dei questionari inviati al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di cui alla precedente lettera a) o loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere;

c) inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici o dalla Guardia di finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti. "

Per quanto riguarda invece le regole e le soluzioni tecniche, nonché i termini per la trasmissione telematica, secondo i principi di semplificazione, di economicità e di minimo aggravio per i contribuenti, il decreto lascia ancora l'onere al direttore dell'Agenzia delle Entrate, il quale, dopo aver sentito le associazioni di categoria provvederà con un provvedimento a definire i tecnicismi come sancisce il comma 4: *" Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sentite le associazioni di categoria nell'ambito di forum nazionali sulla fatturazione elettronica istituiti in base alla decisione della Commissione europea COM (2010) 8467, sono definite le regole e soluzioni tecniche e i termini per la trasmissione telematica, in formato strutturato, di cui al comma 3, secondo principi di semplificazione, di economicità e di minimo aggravio per i contribuenti, nonché le modalità di messa a disposizione delle informazioni di cui al comma*

2.” Inoltre al comma 5 il legislatore da un altro dovere molto importante al Ministro dell’economia e delle finanze, il quale deve emanare entro 6 mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, un decreto ove stabilisce nuove modalità semplificate di controlli a distanza degli elementi acquisiti dall’Agenzia delle Entrate, basate sul riscontro tra i dati comunicati dai soggetti passivi dell’imposta sul valore aggiunto e le transazioni effettuate, tali da ridurre gli adempimenti di tali soggetti, non ostacolare il normale svolgimento dell’attività economica degli stessi ed escludere la duplicazione di attività conoscitiva.

Tale previsione di riduzione dei controlli è giustificata dal fatto che l’Amministrazione finanziaria, acquisendo i dati delle operazioni documentate dalla fattura trasmesse telematicamente, potrà contrastare efficacemente e in tempi ravvicinati rispetto alla sua commissione, l’evasione fiscale che consista nel non dichiarare operazioni IVA regolarmente fatturate.

Analogamente a quanto previsto per la trasmissione telematica delle fatture, l’art. 2 del D. Lgs. 127/2015 ha previsto che dall’1.1.2017 i contribuenti che effettuano operazioni di commercio al minuto e assimilate ai sensi dell’art. 22, del D.P.R. 633/1972, attualmente certificate con l’emissione dello scontrino o ricevuta fiscale, possano optare per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all’Agenzia delle Entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri, sostituendo automaticamente l’obbligo di registrazioni dettati dall’art. 24 comma 1 del D.P.R. 633/1972⁵¹. In tal senso il comma 1 sancisce che: *“A decorrere dal 1° gennaio 2017, i soggetti che effettuano le operazioni di cui all’articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, possono optare per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all’Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di cui agli articoli 2 e 3 del predetto decreto. L’opzione ha effetto dall’inizio dell’anno solare in cui è esercitata fino alla fine del quarto*

⁵¹ Art. 24 Comma 1: Registrazione dei corrispettivi:

I commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all’art. 22, in luogo di quanto stabilito nell’articolo precedente, possono annotare in apposito registro, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l’ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l’aliquota applicabile, nonché l’ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni non imponibili di cui all’art. 21, sesto comma, e, distintamente, all’art. 38-quater e quello delle operazioni esenti ivi indicate. L’annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo.

anno solare successivo e, se non revocata, si estende di quinquennio in quinquennio. La memorizzazione elettronica e la connessa trasmissione dei dati dei corrispettivi sostituiscono gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, primo comma, del suddetto decreto n. 633, del 1972.", tale opzione ha effetto dall'anno di esercizio per cinque anni e si rinnova di quinquennio in quinquennio.

Sempre con la stessa decorrenza il legislatore impone un obbligo per coloro che effettuano cessione di beni tramite distributori automatici di memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente i dati dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate come sancisce l'art. 2 comma 2: *"A decorrere dal 1° gennaio 2017, la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui al comma 1 sono obbligatorie per i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni tramite distributori automatici. Al fine dell'assolvimento dell'obbligo di cui al precedente periodo, nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 4, sono indicate soluzioni che consentano di non incidere sull'attuale funzionamento degli apparecchi distributori e garantire, nel rispetto dei normali tempi di obsolescenza e rinnovo degli stessi, la sicurezza e l'inalterabilità dei dati dei corrispettivi acquisiti dagli operatori."*

Al comma 3, sempre del predetto art. 2, il legislatore si preoccupa dell'inalterabilità e la sicurezza dei dati, requisito fondamentale per certificare l'autenticità e l'integrità del documento elettronico, infatti dice che: *"La memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica di cui al comma 1 sono effettuate mediante strumenti tecnologici che garantiscano l'inalterabilità e la sicurezza dei dati, compresi quelli che consentono i pagamenti con carta di debito e di credito."* Inoltre sarà a cura del direttore dell'Agenzia delle Entrate, sentite le associazioni di categoria, curare le informazioni che i contribuenti dovranno trasmettere, le regole tecniche e i termini per la trasmissione telematica, nonché le caratteristiche che devono presentare gli strumenti tecnologici in modo che garantiscono i requisiti di cui comma 3. Inoltre sempre il comma 4 del predetto articolo lascia sempre nelle mani del direttore dell'Agenzia delle Entrate l'onere, con provvedimento, di approvare i relativi modelli e qualsiasi altra disposizione necessaria per attuare la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi e la loro memorizzazione elettronica di cui art. 2 comma 1 e 2.

Il comma 6 prevede quello che è il regime sanzionatorio cui sottostà il decreto: “ Ai soggetti che optano per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica ai sensi del comma 1 e ai soggetti di cui al comma 2 si applicano, in caso di mancata memorizzazione o di omissione della trasmissione, ovvero nel caso di memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, le sanzioni previste dagli articoli 6, comma 3, e art. 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.”

Per quanto riguarda la prima delle sanzioni richiamate dalla norma, si tratta della violazione consistente nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini o documenti di trasporto ovvero dell'emissione degli stessi documenti ma con importi inferiori a quelli reali, ma anche la mancata annotazione sull'apposito registro dei corrispettivi così detto sostitutivo, della singola operazione in caso di mancato funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali. In tutti questi casi la sanzione prevista è pari al cento per cento dell'imposta che corrisponde all'importo in ogni modo non documentato.

Pertanto, il non memorizzare elettronicamente, in tutto o in parte, un corrispettivo ovvero non trasmetterlo telematicamente, pur avendolo memorizzato, all'Agenzia delle Entrate, equivale a non aver emesso il documento cartaceo, con l'applicazione della sanzione appena citata.

Qualche dubbio sorge, però, con riferimento al registro sostitutivo dei corrispettivi, oggi previsto in caso di mancato funzionamento dei misuratori fiscali. Non essendoci più nessun obbligo di emissione del documento fiscale che certifichi il corrispettivo, per coloro, ovviamente, che dal 1° gennaio 2017 opteranno per il canale elettronico e telematico, ci si chiede se in caso di mancato funzionamento, per qualsiasi motivo, del processo di memorizzazione elettronica dei corrispettivi, che deve avvenire con cadenza giornaliera, sarà previsto dal provvedimento attuativo di tali nuove disposizioni, una memorizzazione temporanea sostitutiva. Potrebbe benissimo accadere, infatti, che per cause di natura tecnica, come quelle che rendono temporaneamente inutilizzabile il registratore di cassa, il contribuente non riesca a memorizzare il corrispettivo giornaliero sull'apposito supporto.

In questo caso le soluzioni si ritiene potranno essere due: la possibilità di annotare in un secondo momento i corrispettivi "persi" durante il non funzionamento del sistema, facendo ben attenzione, in questo caso, che la memorizzazione dovrà avvenire con riferimento al giorno in cui il corrispettivo avrebbe dovuto essere memorizzato, oppure l'utilizzo comunque di un supporto sostitutivo, quale il registro.

L'altra sanzione espressamente richiamata dalla nuova normativa, riguarda le sanzioni cd. "accessorie". Viene stabilito dal comma 2, art. 12, sempre del D.Lgs. 471/1997, che qualora nel corso del quinquennio siano state contestate *"quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi (...) è disposta la sospensione della licenza e dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni ad un mese"*. L'ultimo periodo di tale comma, prevede un aggravamento della sanzione accessoria, consistente nella sospensione dell'attività per un periodo da un mese a sei mesi, nel caso in cui l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione ecceda la somma di € 50.000.

È evidente che anche in questo caso il riferimento sarà alla mancata o incompleta memorizzazione elettronica dei corrispettivi per almeno quattro volte nel quinquennio ovvero la mancata o incompleta trasmissione telematica degli stessi, considerando sempre il periodo di tempo quadriennale previsto dalla normativa. Chi adotterà, quindi, dal 2017 in poi, questo sistema elettronico e telematico di gestione dei corrispettivi dovrà fare attenzione perché, ovviamente, risulterà estremamente facile individuare la mancata trasmissione telematica dei dati nel caso in cui essi risultino regolarmente memorizzati sui supporti elettronici.

Ritornando all'art. 2, al comma 5, il legislatore indica quali sono i vantaggi che la scelta volontaria di memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica beneficiano, i quali *"sostituiscono la modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi di cui all'articolo 12, comma 1, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, e al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696. Resta comunque fermo l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente."* Quindi oltre al vantaggio già individuato dal legislatore al comma 1 del predetto

articolo, ossia relativo alla sostituzione in toto dell'obbligo di registrare i corrispettivi giornalieri secondo l'art. 24 comma 1 del D.P.R. 633/1972, il legislatore pone altre vantaggi a favore del contribuente che scelga di optare per la trasmissione telematica e la memorizzazione elettronica dei corrispettivi: innanzitutto, infatti, si evidenzia che il contribuente possa beneficiare di una serie di semplificazioni:

- esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio della ricevuta fiscale di cui all'art 8 L. 249/1976 e dello scontrino fiscale. Questo si traduce nella sostituzione, da parte dei corrispettivi, dell'emissione dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale.
- esonero dall'obbligo di emissione della fattura da parte del contribuente come sancito dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972, fermo restando l'obbligo di emissione nel caso di eventuale richiesta a cura del cliente.

Oltre ai vantaggi di cui può beneficiare il contribuente sanciti dall'appena citato comma 5 dell'art. 2 il legislatore riconosce altri vantaggi dettati dal successivo art. 3, i quali in questo caso valgono anche per coloro che optano per la trasmissione telematica delle fatture cui art. 1 comma 3: *“Per i soggetti che si avvalgono dell'opzione di cui all'articolo 1, comma 3, e sussistendone i presupposti, sia di tale opzione che di quella di cui all'articolo 2, comma 1:*

a) viene meno l'obbligo di presentare le comunicazioni di cui all'articolo 21 del decreto-Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, e all'articolo 1, comma 1, del decreto-Legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 maggio 2010, n. 73, nonché la comunicazione dei dati relativi ai contratti stipulati dalle società di leasing, e dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e di noleggio, ai sensi dell'articolo 7, dodicesimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605;

b) viene meno l'obbligo di presentare le comunicazioni di cui all'articolo 16, lettera c), del decreto del Ministro delle finanze 24 dicembre 1993 e, limitatamente agli acquisti intracomunitari di beni e alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea, le comunicazioni di cui all'articolo 50, comma 6, del decreto-Legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427;

c) i rimborsi di cui all'articolo 30 del predetto decreto n. 633, del 1972 sono eseguiti in via prioritaria, entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza dei requisiti di cui al predetto articolo 30, secondo comma, lettere a), b), c), d) ed e);

d) il termine di decadenza di cui all'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e il termine di decadenza di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono ridotti di un anno. La riduzione si applica solo per i soggetti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti dagli stessi ricevuti ed effettuati nei modi stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze." In altre parole il legislatore va ad eliminare un insieme di adempimenti comunicativi che la trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei dati di tutte le fatture emesse e ricevute rende sovrabbondanti, in quanto già in possesso dell'amministrazione. Trattasi di:

- esonero dalla presentazione delle comunicazioni relative allo spesometro;
- esonero dalla comunicazione delle operazioni con soggetti black list;
- esonero dalla comunicazione acquisti effettuati da operato di San Marino;
- esonero dalla presentazione dei modelli Intrastat per gli acquisti intracomunitari e le prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in un altro Paese comunitario;
- esonero dalla comunicazione dei dati relativi ai contratti stipulati dalle società di leasing;
- priorità per i rimborsi Iva entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione Iva annuale
- i termini di decadenza di accertamento sono ridotti di un anno,

Urge fare una precisazione per quanto riguardano i benefici cui lettera c) e d) che nutrono un certo interesse.

Per quanto riguarda la priorità per i rimborsi IVA si può avere la priorità entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale anche se non si è in presenza dei requisiti indicati da all'art. 30, comma 3, lett. a), b), c), d) ed e), del D.P.R. 633/1972. Qualsiasi sia, quindi, il motivo da cui scaturisce il rimborso, il contribuente che ha optato per la memorizzazione elettronica dei corrispettivi e

per la loro trasmissione telematica, sarà inserito tra i contribuenti con priorità di rimborso rispetto agli altri.

È da subito evidenziare che, nel silenzio della norma, per poter essere inserito fra i soggetti con rimborso prioritario, il contribuente dovrà rispettare contestualmente tutte e tre le condizioni richieste dall'art. 2, D.M. 22 marzo 2007, ossia:

- esercizio dell'attività da almeno tre anni
- eccedenza detraibile richiesta a rimborso d'importo pari o superiore a 10.000,00 euro in caso di richiesta rimborso annuale ed a 3.000,00 euro in caso di richiesta di rimborso trimestrale
- eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10 per cento dell'importo complessivo dell'imposta assoluta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto

Infine per quanto riguarda la seconda agevolazione di maggiore rilievo fa sì che i controlli fiscali divengano meno pressanti in quanto i termini di decadenza del potere di accertamento sono ridotti di un anno, sicché gli avvisi di accertamento in materia di imposte sui redditi⁵², Irap, Iva⁵³ dovranno essere notificati entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, anziché entro l'ordinario termine del quarto anno, a condizione che i contribuenti garantiscano la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati nei modi che verranno stabiliti da un prossimo decreto ministeriale del Ministro dell'economia e delle finanze.

Altre agevolazioni sono state previste dal legislatore per alcune specifiche categorie di soggetti di minori dimensioni, le quali categorie saranno individuate,

⁵² Art.43, comma 1, D.P.R. 600/1973: Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione

⁵³ Art. 57, comma 1, D.P.R. 633/1972: "Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna."

secondo il comma 3 dell'art 4, con decreto dal Ministro dell'Economia e delle finanze. Con tale decreto il ministro può farvi rientrare anche soggetti non di minori dimensioni che intraprendono attività di impresa, arte o professione con la distinzione però che per quest'ultimi il regime agevolatori di cui parleremo a breve si applicherà solamente per i due anni consecutivi al periodo di inizio attività. Il comma 1 dell'art 4 detta⁵⁴ quelli che sono le agevolazioni riconosciute che si manifesteranno sotto forma di *"riduzione degli adempimenti amministrativi"* dal 1° gennaio 2017 per, come detto, specifiche categorie di soggetti iva di minori dimensioni, per le quali l'Agenzia delle Entrate realizzerà un programma di assistenza, differenziato per ogni categoria, con cui sono messi a disposizione, in via telematica, gli elementi informativi necessari per la liquidazioni periodiche e per la dichiarazione annuale dell'Iva. Tali vantaggi consisteranno in un:

- esonero dalla registrazione delle fatture di acquisto e delle fatture emesse così come previsto dagli articoli 23 e 25 del Decreto IVA;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità,

Tutto questo a condizione che, come sancisce il comma 2⁵⁵, i soggetti passivi IVA effettuino la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, anche mediante il Sistema di Interscambio con le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

In ultimo è doveroso evidenziare che i contribuenti che, per l'attività svolta e la tipologia di clientela, documentano le operazioni sia a mezzo fattura che a mezzo scontrino/ricevuta fiscale, dovranno, per fruire dei suddetti incentivi, optare sia

⁵⁴Articolo 4, comma 1: "Con effetto dal 1° gennaio 2017, per specifiche categorie di soggetti passivi IVA di minori dimensioni, l'Agenzia delle entrate realizza un programma di assistenza, differenziato per categoria di soggetti, con cui sono messi a disposizione, in via telematica, gli elementi informativi necessari per le liquidazioni periodiche e per la dichiarazione annuale dell'IVA e vengono meno:

a) l'obbligo di registrazione di cui agli articoli D.P.R. 633/1972;

b) l'obbligo di apposizione del visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la garanzia previsti dall'articolo 38-bis del predetto decreto 633/1972."

⁵⁵Articolo 4, comma 2: "Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano a condizione che i soggetti passivi IVA effettuino la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni, anche mediante il Sistema di Interscambio di cui all'articolo 1, commi 211 e 212, della L. 244/2007, con le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 1, comma 4, e, qualora effettuino operazioni di cui all'articolo 22 del D.P.R. 633/1972, optino per la facoltà di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi di cui all'articolo 2, comma 1."

per la trasmissione telematica dei dati delle fatture che per la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

Infine come ultimo articolo di rilievo si richiama l'art. 5, la "*cessazione degli effetti premianti*" del decreto esaminato, il quale sancisce che: "*Fatte salve le sanzioni di cui agli articoli 1, comma 6 e 2, comma 6, in caso di omissione della trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati delle fatture, emesse e ricevute e delle relative variazioni e dei dati dei corrispettivi ovvero di trasmissione con dati incompleti o inesatti, vengono meno gli effetti previsti dagli articoli 3 e 4, comma 1, salvo che il contribuente trasmetta correttamente e telematicamente i predetti dati entro un termine da individuarsi con i provvedimenti di cui agli articoli 1, comma 4, e 2, comma 4.*"

Per riepilogare possiamo dire che l'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti delle pubbliche amministrazioni, a regime dallo scorso 31 marzo, assume effettivamente il ruolo di "volano virtuoso" individuato a suo tempo dal legislatore come stimolo per la diffusione della fattura elettronica anche tra privati. Il decreto in esame, contiene infatti una serie di interventi volti a favorire l'adozione di sistemi di fatturazione elettronica che rappresentano i presupposti tecnici per favorire i rapporti tra Fisco e contribuenti, garantendo al contempo la *tax compliance* di questi ultimi attraverso una semplificazione e una riduzione degli adempimenti fiscali, con eliminazione degli obblighi di trasmissione di spesometro, comunicazione black list e dei modelli Intrastat.

Per meglio comprendere la strategia implicita contenuta nel decreto, occorre chiarire che l'abolizione di tali adempimenti e la riduzione, a tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, della tempistica di rimborso Iva sono però subordinate non all'emissione e trasmissione di fatture elettroniche ma all'esercizio di un'opzione con cui il contribuente decide di "*trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate*" tutte le fatture, attive e passive. L'opzione vincola il contribuente dall'inizio dell'anno solare in cui è esercitata e fino alla fine del quarto anno solare successivo e, se non revocata, si estende di quinquennio in quinquennio. È tuttavia evidente che, coloro che già emettono e ricevono fatture elettroniche saranno più agevolati, rispetto a coloro che ancora non adottano questo processo, nella trasmissione telematica delle fatture all'Agenzia e lo

saranno ancor di più coloro che utilizzeranno il Sistema di Interscambio quale “postino” per veicolare le proprie fatture attive e passive perché, in tal modo, con l’invio della fattura al proprio cliente avranno in automatico inviato le fatture anche all’Agenzia.

Le regole tecniche e i termini per la trasmissione telematica, in formato strutturato, saranno individuati da un provvedimento direttoriale e questo atto regolamentare sarà determinante per strutturare al meglio il processo e spingere le imprese a sceglierlo. Il legislatore, peraltro, proprio per incentivare i contribuenti ad adottare la fatturazione elettronica, processo prodromico per semplificare la trasmissione telematica delle fatture all’agenzia delle Entrate, prevede come detto la messa a disposizione di servizi e soluzioni tecniche gratuite⁵⁶: *“è qui, a ben vedere, che si giocherà la partita dell’appeal della scelta opzionale e il rapido diffondersi delle modalità elettroniche di fatturazione”*⁵⁷. La progressiva articolazione e decorrenza delle iniziative messe in campo palesano proprio la volontà di giungere a un sistema che assicuri la liquidazione dell’imposta sulla base dei dati soggettivi trasmessi e conosciuti. Partendo dalla generazione e trasmissione delle fatture elettroniche e passando per la loro conservazione, effettuata gratuitamente a favore di alcune categorie di soggetti passivi, si arriva a semplificare e rendere più trasparenti i rapporti a distanza con il Fisco. Innanzitutto, come si è detto, dal 1° luglio 2016 l’agenzia delle Entrate metterà a disposizione di tutti i soggetti passivi Iva soluzioni tecniche gratuite per consentire di generare e trasmettere fatture elettroniche anche tra privati. Tali soluzioni non sembrano essere necessariamente correlate all’utilizzo del Sistema di Interscambio e del formato XML previsto per la fattura PA a differenza di quanto previsto per specifiche categorie di soggetti passivi, individuati con decreto del ministro dell’Economia, cui sarà garantita anche la possibilità di conservare gratuitamente le fatture avvalendosi del servizio gratuito distribuito da Unioncamere in collaborazione con Agid. Le fatture elettroniche devono infatti essere conservate elettronicamente secondo le regole stabilite da ultimo dal D.M. del 17 giugno 2014, il quale richiama le modalità

⁵⁶ In tal senso: *“Addio scontrino: fattura emessa solo su richiesta”*, La Redazione di LLpT, 2015

⁵⁷ In tal senso: *“Anche la e-fattura tra privati viaggerà sul sistema per la Pa”*, B. Santacorce e A. Mastromatteo, 2015

individuato dal DPCM 3 dicembre 2013 sui sistemi di conservazione. Dal 1° gennaio 2017, inoltre, il ministero dell'Economia, attraverso l'agenzia delle Entrate, deve mettere a disposizione di tutti i soggetti passivi Iva, gratuitamente, il Sistema di Interscambio per consentire la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche tra privati residenti nel territorio dello Stato. Il *SdI* sarà opportunamente potenziato anche attraverso la creazione di un archivio anagrafico, analogo all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni, che permetterà la consegna delle fatture ai cessionari o committenti. A tal fine occorrerà comunque utilizzare il formato xml delineato per la fattura PA. Le informazioni acquisite dalle Entrate saranno messe a disposizione del contribuente in via telematica e aiuteranno l'agenzia alla lotta all'evasione.

3. IL PROGETTO “FILOSOFIA FISCALE”

3.1 PREMESSA

Filosofia fiscale S.r.l. è un’impresa giovanile con sede sul territorio della Provincia di Trento, nata nell’aprile del 2014 e iscritta nella sezione speciale delle start up innovative della Camera di commercio.

La società è nata con l’intendimento di sviluppare un progetto denominato “Filosofia fiscale”, che persegue due obiettivi essenziali:

- digitalizzare ed evolvere i sistemi di accertamento e contraddittorio, al fine di agevolare e facilitare le operazioni di verifica da parte dell’Agenzia delle Entrate e degli altri organi preposti al controllo (Guardia di Finanza, Inps, ispettorato del lavoro, Enti pubblici, Corte dei Conti, ecc.), per rendere meno invasivi e più mirati gli accertamenti fiscali e di altra natura, perseguendo una maggiore integrazione dei principi di legalità ed equità;
- instaurare un nuovo rapporto fisco-contribuente che si basi su un “protocollo di trasparenza” accettato e condiviso dalle parti, tale da poter favorire l’emergere dei cd. “Soggetti fiscalmente sostenibili”, ai quali venga riservato un trattamento di favore che riconosca e valorizzi la loro sostenibilità fiscale comprovata e la loro massima disponibilità alla condivisione dei propri dati e documenti.

Per raggiungere tali scopi la società ha sviluppato una piattaforma web che permette funzioni specifiche per semplificare l’archiviazione, la consultazione e la condivisione della documentazione contabile, fiscale, extracontabile e di diversa natura (amministrativa, relativa a dipendenti e assimilati, inerenti immobili e beni privati, gestionale, finanziaria in senso ampio, ecc.) del contribuente.

3.2 DESCRIZIONE DEL PROGETTO: “FILOSOFIA FISCALE”

Come anticipato nelle premesse la piattaforma web sviluppata da Filosofia fiscale s.r.l. permette ai contribuenti di archiviare, consultare e condividere in maniera innovativa e sicura la documentazione fiscale e contabile, extracontabile e di diversa natura. Attualmente sono messi a disposizione dei contribuenti spazi personalizzati di gestione dei documenti per:

- società di capitali,
- società di persone e ditte individuali,
- professionisti e studi professionali;
- persone fisiche senza partita Iva.

La società intende sviluppare altri spazi di archiviazione specializzata per soggetti quali: associazioni ed enti no profit, Enti pubblici e società pubbliche, cooperative, condomini, enti ecclesiastici, ecc.

L’archiviazione dei dati è professionale e facilitata, in quanto il contribuente è guidato nell’inserimento dei documenti ritenuti sensibili e significativi in termini fiscali e contabili.

La consultazione è organizzata “per esercizi fiscali” (e in tal senso permette anche il confronto tra diverse annualità) e garantisce velocità e semplicità della visualizzazione dei dati attraverso filtri per tipologia di documenti e funzioni di ricerca.

La condivisione dei documenti è tracciata: è stata pensata per sostituire gli accessi e per supportare i contraddittori nonché le relative verbalizzazioni durante le verifiche fiscali. In particolare il sistema di condivisione ha le seguenti caratteristiche:

- l’utente proprietario dei documenti e dei dati autorizza un altro utente ad accedere e, stabilendone il livello di permesso, può abilitarlo ad eseguire una o più operazioni: dalla visualizzazione, al download, alla modifica e gestione condivisa;
- l’utente autorizzato può accedere al documento e compiere le operazioni che gli sono state riservate;

- il proprietario dei documenti, attraverso un sistema di audit di tracciabilità visualizza e comprova in qualsiasi momento le operazioni compiute dal soggetto autorizzato, con relativa data, ora e indicazione dei documenti coinvolti nonché della tipologia di operazioni effettuate;
- è possibile eseguire un export delle operazioni e degli scambi di documenti tra soggetti che storicizza e traccia il rapporto;
- relativamente ad ogni documento o gruppo di documenti il soggetto autorizzato può, attraverso un sistema di “chat” interno, commentare e comunicare con il soggetto proprietario, favorendo e facilitando il confronto e l’implementazione delle operazioni di condivisione.

L’Agenzia delle Entrate o un altro organo di controllo può effettuare accessi autorizzati individuando il singolo funzionario che si occupa della verifica oppure attraverso un utente istituzionale che rappresenta l’Amministrazione nel suo complesso.

La piattaforma permette anche:

- la conservazione a norma dei documenti con soppressione del cartaceo secondo le norme di Legge;
- la fatturazione elettronica PA, e in sviluppo la fatturazione elettronica per privati, con relativa conservazione a norma secondo vigenti normative.

Il software offre anche altri pacchetti e servizi finalizzati alla trasparenza, quali:

- il bilancio trasparente, che permette una navigazione del bilancio di esercizio per facilitarne il controllo: voce per voce di stato patrimoniale e conto economico è possibile consultare la documentazione contabile ed extracontabile di riferimento per ogni importo cliccato;
- il conto corrente giustificato, che facilita il controllo degli estratti conto dei contribuenti: movimento per movimento è possibile consultare la documentazione contabile ed extracontabile che li documenta, con relativa annotazione giustificativa del movimento medesimo.

Quanto ai principali standard di sicurezza garantiti da Filosofia fiscale, la navigazione sul portale e la fruizione dei servizi messi a disposizione avviene esclusivamente su protocollo HTTPS criptato con certificati a indirizzo validato e

garantiti da Thawte. Le password degli utenti sono criptate con algoritmi avanzati (PBKDF2). La procedura di autenticazione avviene con una password temporanea (OTP) che garantisce gli standard necessari di Strong Authentication.

Il principale obiettivo della piattaforma, come precedentemente detto nelle premesse, è quello di digitalizzare ed evolvere i sistemi di accertamento fiscale e contraddittorio, al fine di agevolare e facilitare le operazioni di verifica da parte dell' Agenzia delle Entrate e degli altri organi preposti al controllo (Guardia di Finanza, Inps, ispettorato del lavoro, Enti pubblici, Corte dei Conti, ecc.) e di instaurare un nuovo rapporto fisco-contribuente, che si basi su un "protocollo di trasparenza".

In tal senso la società si è mossa in varie direzioni, confrontandosi inizialmente con la Provincia Autonoma di Trento e con altre Istituzioni del Territorio, come ad esempio l'Ordine dei commercialisti di Trento che ha patrocinato l'iniziativa, riguardo all'instaurazione di un progetto pilota, condiviso anche dalla Direzione provinciale dell' Agenzia delle Entrate. Insieme agli organi preposti e ai funzionari competenti si mira a sviluppare un progetto che prevede l'adozione sul Territorio di un nuovo sistema di accertamento fiscale e di contraddittorio in modalità digitale tramite accesso remoto nonché un nuovo protocollo di trasparenza Fisco-contribuente. In questa direzione il progetto pilota ha visto l'opportunità di confrontarsi, oltre che con le Istituzioni territoriali, anche con le Istituzioni nazionali, per cercare un riconoscimento del progetto a livello statale.

Su tale fronte sono stati presentati al Senato (primo firmatario il Sen. Fravezzi, e confirmatari il Sen. Panizza e Sen. Romano) e poi alla Camera due emendamenti alla Legge di Stabilità 2016 a cura della Delegazione parlamentare trentina con primo firmatario L. Dellai, che proponevano rispettivamente una nuova modalità di accertamento in modalità digitale (paragrafo 3.3.3) e un nuovo regime premiale sotto il profilo tributario per i "Soggetti Fiscalmente Sostenibili" (paragrafo 3.4.1). Tali emendamenti sono stati ritenuti inammissibili all'esame preliminare nelle apposite Commissioni, essenzialmente perché ritenuti troppo corposi e riguardanti una materia da approfondire in ambiti separati alla Legge di Stabilità. Infatti, durante l'esame in Commissione Bilancio del Senato del disegno di Legge

n. 2111 (Legge di Stabilità 2016) gli emendamenti sono stati trasformati in uno specifico ordine del giorno G/211/136/5, il quale è stato positivamente accolto dal Governo laddove si impegna a riconoscere e promuovere "modalità digitali" di espletamento delle attività di ispezione documentale, di verifica, di ricerca, di rilevazione e ogni altra attività ritenuta utile per l'accertamento e la verifica fiscale, limitando l'attività ispettiva fisica e la permanenza presso i locali destinati all'esercizio di attività dei contribuenti. Tale Ordine del giorno è stato recepito e attuato in un apposito Disegno di Legge in Senato, D.D.L. 2141, recante *"Disposizioni per la digitalizzazione degli accertamenti e delle verifiche fiscali e per l'istituzione del regime premiale dei cd. "Soggetti Fiscalmente Sostenibili"*" (paragrafi 3.3.3 e 3.4.1)

La proposizione degli emendamenti alla Legge di Stabilità 2016, quindi, ha permesso di avere un primo significativo approccio legislativo e politico e di portare il progetto all'Ordine del Giorno dei Ministri competenti. Proprio grazie a questo primo passaggio parlamentare, il Disegno di Legge, presentato dal Sen. Fravezzi, come primo firmatario, il 19 novembre 2015, annunciato nella seduta ant. n. 540 del 20 novembre 2015, e classificato provvisoriamente nella "classificazione TESEO" in "Accertamenti Fiscali", è stato già sottoscritto da diversi Senatori (B. S. Lai, A. Laniece, F. G. Longo, F. Panizza, G. Susta, M.A. Zanoni, K. Zeller, C. Zin, L. Romano) che hanno condiviso la proposta (aggiornamento al 21 dicembre 2015). Uno dei possibili scenari potrebbe essere quello di proporre una modifica del decreto sulla fatturazione elettronica tra privati, perché potrebbe essere la giusta allocazione del progetto e perché potrebbe ben integrarsi con tale provvedimento sia sotto il profilo tecnico- operativo, sia sotto il profilo delle finalità.

Nel frattempo, in Trentino, la PAT ha ravvisato l'opportunità di applicare il sistema alla gestione dei contributi provinciali nonché quello di gestione della particolare modalità di pagamento prevista per l'erogazione di alcuni incentivi sotto forma di compensazione di imposte, sia perché ciò ha dei vantaggi in termini di semplificazione e ottimizzazione delle procedure di presentazione delle domande di incentivo e di istituzione e verifica delle pratiche, sia perché tale

applicazione potrebbe essere prodromica all'integrazione del sistema sul Territorio in senso più ampio.

In particolare si consentirebbe agli utenti di utilizzare tale piattaforma per interfacciarsi direttamente con la Provincia e i suoi funzionari.

Esisterebbe uno spazio esclusivo dell'utente/contribuente/cittadino dove lo stesso può archiviare digitalmente tutti i documenti utili e significativi per interfacciarsi sia con la Provincia, oltre che con tutti gli altri Istituti o soggetti.

In particolare, riguardo ai contributi, l'utente avrebbe uno spazio abilitato dove:

- trovare le cartelle di documenti da caricare per effettuare una determinata domanda di contributo: in questo modo sarebbe molto semplice per il soggetto seguire un filo logico di preparazione della domanda e si potrebbe prevedere una specie sistema di "allerta" che gli indica se ha inserito oppure no tutta la documentazione necessaria;
- trovare la modulistica necessaria per una determinata domanda: in tal modo si andrebbe a facilitare le operazioni del soggetto che si trova nello stesso luogo sia la modulistica che le cartelle di inserimento dei documenti; riguardo ad alcuni documenti (come ad esempio i bilanci o altri dati contabili e amministrativi) l'utente sarebbe ulteriormente facilitato dal fatto che potrebbe aver già inserito in piattaforma quei dati e documenti per altre ragioni aziendali o per rapporti con altri istituti come le banche, e pertanto non dovrebbe reinserire la documentazione. Se si trattasse di fatture elettroniche l'utente le avrebbe addirittura create all'interno della piattaforma e non solo archiviate, con evidenti vantaggi e risparmi. Oltremodo, con i sistemi di firma elettronica sarebbe possibile prevedere che i moduli siano direttamente compilabili nella piattaforma e firmabili con sistemi di firma elettronica o digitale, consentendo che gli stessi divengano direttamente "originali" ed eliminando il passaggio di stampa e di ricaricamento del modulo.

Una volta caricati tutti i documenti e avuto il "benestare" del sistema, che in tal senso eseguirebbe anche una specie di controllo preliminare alleggerendo la struttura provinciale, l'utente potrebbe procedere alla condivisione con la Provincia di tali documenti.

A questo punto il sistema seguirebbe il seguente processo:

- la Provincia riceverebbe una notifica sull'avvenuta presentazione della domanda;
- il funzionario provinciale aprirebbe la procedura prendendo in carico la domanda: sul punto la piattaforma fornisce la possibilità di individuare o il funzionario in modo nominativo (nome e cognome del funzionario) oppure l'Istituzione nel suo complesso o come Ufficio specifico;
- l'utente riceverebbe una notifica della presa in carico della domanda.

A questo punto il funzionario potrebbe comunicare con il contribuente attraverso un sistema simile a una "chat" interna: potrebbe chiedere ulteriore documentazione o confrontarsi con il soggetto richiedente e viceversa e tutta la
Oltre alla gestione dei contributi il sistema di può applicare anche alla gestione della particolare modalità di pagamento nei casi in cui la Provincia, anziché erogare le somme direttamente alle imprese, comunicherà l'importo dell'agevolazione compensabile al beneficiario e all'Agenzia delle Entrate, sarà lo stesso beneficiario a dover chiedere all'Agenzia la compensazione per via informatica presentando il modello F24.

Tale utilizzo e diffusione di un nuovo sistema digitale di gestione e condivisione dei documenti tra cittadini/contribuenti e Provincia e Agenzia delle Entrate, relativamente alla gestione dei contributi e del pagamento con compensazione di imposte, comporta numerosi vantaggi, tra i quali:

- una significativa riduzione dei costi e dei tempi di acquisizione e gestione dei documenti per l'istituzione e il controllo delle pratiche contributive: sarebbero gli utenti a inserire la documentazione in piattaforma e la Provincia si troverebbe già tutti i documenti pronti al controllo formale e si eviterebbero spostamenti fisici di documenti e persone nonché di carta e anche la dispersione documentale tra carta, mail e pec;
- una minore invasività delle richieste di partecipazione del cittadino/impresa ai fini delle istruzioni delle pratiche e della verifica delle ammissibilità delle stesse;

- un abbattimento del peso e del costo della burocrazia degli Uffici amministrativi;
- una compressione dei costi e degli spazi di archiviazione documentale, grazie alla migrazione dell'archivio cartaceo al formato digitale;
- maggiori garanzie per l'Amministrazione in termini di trasparenza e tracciabilità delle operazioni compiute, con maggiore presidio delle attività dei funzionari;
- facilitazione delle operazioni di istruttoria e confronto tra Uffici e cittadini/imprese, con sensibile riduzione dei costi e dei tempi nonché con completa esportabilità e ricostruibilità dei rapporti intercorsi;
- l'efficientamento dell'erogazione dei servizi ai cittadini/contribuenti e il sostegno all'innovazione della fruibilità degli stessi.

3.3 DIGITALIZZAZIONE DELL'ACCERTAMENTO E DELLE VERIFICHE

3.3.1 ACCESSI, VERIFICHE, ISPEZIONI ATTUALI

Il sistema Italiano della tassazione sui redditi si basa sul principio della cosiddetta autotassazione dei redditi o autoliquidazione⁵⁸ dell'imposta. Essa altro non è che il calcolo dell'ammontare del tributo che spetta pagare al contribuente, obbligando quest'ultimo a dichiarare il suo reddito imponibile e a versare tutte le imposte che scaturiscono a seguito dei farraginosi e, spesso poco chiari, meccanismi di calcolo delle somme da corrispondere all'Erario.

L'attività di controllo dell'avvenuto e corretto adempimento degli obblighi fiscali dei contribuenti, rientra tra i compiti istituzionali affidati all'Agenzia delle Entrate ed è finalizzata a minimizzare il più possibile i fenomeni evasivi ed elusivi e a favorire l'adempimento spontaneo del contribuente. Da un lato, quindi, l'Agenzia ha il compito di contrastare i comportamenti fiscalmente non corretti da parte di alcuni contribuenti e, dall'altro, di provocare un effetto deterrente e dissuasivo che stimoli al massimo l'adesione spontanea.

Allo stato dell'arte, l'attività di accertamento dei tributi viene, quindi, generalmente effettuata dall'Amministrazione Finanziaria o dal Corpo di Guardia di finanza, entro i termini di decadenza, i quali esperiscono un'azione di verifica iniziale sull'esistenza o meno del presupposto di imposta. In particolare l'accertamento si può sostanziare in un'attività di mero controllo della dichiarazione, cd. controllo formale, ovvero può essere esperito come attività di indagine più incisiva sull'operato del contribuente, cd. controllo di merito, il quale dà origine ai cd. accertamento induttivi, analitici, ecc.

Tali controlli sono volti a quantificare e determinare la base imponibile e confrontarla con la dichiarazione effettuata dal cliente evidenziando così incongruenze o meno sulla stessa.

⁵⁸ In tal senso: *"Corso istituzionale di diritto tributario"*, G.Falsitta, Padova, Cedam, 2009, p. 176,

Per svolgere tale attività di controllo si attribuiscono agli Uffici dell' Agenzia delle Entrate, cui art. 31, del D.P.R. 600/1973, la potestà di controllare le dichiarazioni dei redditi eseguite dai contribuenti e dai sostituti di imposta, liquidando, ove sia presente un errore o un omissione, le maggiori imposte dovute; inoltre si attribuiscono agli Uffici la potestà di vigilare sull'osservanza degli obblighi prescritti dalle norme sulle imposte sui redditi e di quelli relativi alla tenuta delle scritture contabili e la potestà di irrogare le sanzioni previste, nonché di inoltrare il rapporto all'autorità giudiziaria nei casi sanzionati penalmente.

Per effettuare tali controlli il Legislatore con la previsione dell'art. 32, del D.P.R. 600/1973, affida all' Agenzia alcuni strumenti di controllo, quali:

- procedere ad accessi, ispezioni e verifiche;
- invitare i contribuenti a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento;
- invitare i contribuenti ad esibire o trasmettere atti e documenti contabili e non rilevanti ai fini dell'accertamento;
- inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti per l'accertamento nei loro confronti, e nei confronti di altri soggetti con cui si è detto intrattenuto rapporti (art. 37, comma 32, lett. a));
- richiedere notizie a pubbliche Amministrazioni, enti pubblici, società ed enti di assicurazione, società ed enti che effettuano pagamenti e riscossioni per conto terzi, su singoli contribuenti o categorie;
- richiedere copie od estratti di atti e documenti depositati presso pubblici ufficiali (notai, ecc.);
- richiedere, previa autorizzazione della Direzione Regionale dell' Agenzia delle Entrate o del Comandante di zona della Guardia di Finanza, ai contribuenti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, una dichiarazione su natura, numero, estremi identificativi dei rapporti bancari, postali e con altri intermediari finanziari, in corso o estinti da non più di 5 anni dalla data della richiesta;
- richiedere, solo in via telematica, informazioni e situazioni (copie dei conti correnti, libretti di deposito, ecc.), a banche e alle Poste Italiane S.p.a.,

intermediari finanziari, imprese di investimento, O.I.C.R., S.G.R. e alle società fiduciarie, previa autorizzazione della Direzione Regionale (o Provinciale) dell'Agenzia delle Entrate o del Comandante regionale della Guardia di Finanza;

- richiedere ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato esercizio con clienti, fornitori o prestatori di lavoro autonomo;
- invitare ogni altro soggetto a esibire o trasmettere documenti o atti fiscalmente rilevanti relativi a specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire chiarimenti;
- richiedere agli amministratori di condominio dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

Tali strumenti di controllo sono volti, dunque, a verificare il regolare adempimento degli obblighi dei contribuenti in materia tributaria e possono presentarsi sotto forma di controlli automatizzati e/o formali, inviti al contraddittorio, attività d'istruttoria esterna (es. controlli mirati e verifiche fiscali), indagini finanziarie, attività di cooperative compliance come il tutoraggio, ecc.

Utilizzando questi metodi l'Agenzia delle Entrate giunge, spesso, alla rettifica della posizione reddituale del contribuente che viene formalizzata attraverso l'avviso di accertamento; si tratta di un atto con il quale l'Agenzia delle Entrate chiude la sua attività di controllo e rappresenta il risultato dell'attività istruttoria e dei singoli metodi accertativi utilizzati (per le persone fisiche, ad esempio, l'accertamento sintetico del reddito complessivo; per gli imprenditori, sempre in via esemplificativa, l'accertamento contabile o induttivo).

L'attività di accertamento può prendere le mosse dall'acquisizione di elementi presso il contribuente (verifiche, ispezioni, accessi, richieste di documenti, questionari, ecc.) oppure dagli elementi in possesso dell'Agenzia delle Entrate (dichiarazioni, atti registrati, comunicazioni varie).

In particolare la verifica fiscale consiste in una serie di operazioni che iniziano con l'accesso, seguito da ispezioni documentali e da altri controlli e si conclude con la redazione di un processo verbale di constatazione. Le modalità di accesso,

ispezione e verifica vengono disciplinate dall'art. 52, del D.P.R. 633/1972, le quali hanno valenza anche per le imposte sui redditi cui art. 33, del D.P.R. 600/1973.

L'accesso è l'azione che consente ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria e ai militari della Guardia di Finanza, appositamente incaricati, di entrare nei locali indicati dalla Legge, con le modalità che vengono stabilite nell'art. 52, del D.P.R. 633/1972.

Innanzitutto il potere di accesso non ha bisogno di alcuna autorizzazione o consenso da parte del contribuente in quanto al potere di accesso viene riconosciuta una valenza maggiore rispetto ai diritti del contribuente⁵⁹. Il potere d'accesso è munito di tale invasività, in quanto è volto a evitare, in caso di opposizione da parte del contribuente, che il dilazionarsi del tempo consenta la distruzione, l'occultamento o la regolarizzazione di scritture, libri, registri e documenti da parte del contribuente. In altre parole l'accesso è quell'azione che si concretizza nella facoltà di permettere e di penetrare alle autorità giudiziarie nei luoghi destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche, professionali anche senza la volontà del contribuente, in modo di ispezionare documenti, verificare e ricercare ogni altra informazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione fiscale e/o altre violazioni.

In base all'autorità che dà inizio a una verifica fiscale, si rende necessaria un'autorizzazione di terzi, come nel caso di accessi effettuati dall'Agenzia delle Entrate con i propri funzionari dove è necessaria l'autorizzazione del capo degli uffici e quindi gli incaricati della verifica, devono essere muniti di apposita autorizzazione per accedere ai locali ove si svolge l'attività del contribuente, mentre nel caso di accessi di militari della Guardia di Finanza, i quali dipendono direttamente dal Ministro dell'Economia e delle Finanze in quanto fanno parte integrante delle forze armate dello Stato e rappresentano un organo di polizia giudiziaria, tributaria e di pubblica sicurezza, non necessitano di un'autorizzazione.

⁵⁹ In tal senso: Sistema Frizzera, "Accertamento - Verifiche e controlli"

La Guardia di Finanza, a differenza dell' Agenzia delle Entrate, ha due procedure per iniziare un accesso presso un contribuente, ossia di propria iniziativa oppure su richiesta di un loro intervento, richiesta effettuata dagli uffici finanziari con le stesse facoltà a loro attribuite dalle singole leggi d' imposta in virtù delle medesime norme. In questo ultimo caso, la Guardia di Finanza coopera con gli Uffici finanziari per l' acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell' accertamento dei redditi e per la repressione di elusioni e/o evasioni fiscali. Quindi la Guardia di Finanza e gli Uffici finanziari sono istituzionalmente investiti dei medesimi poteri di controllo e d' informativa per la raccolta di dati ed elementi rilevanti per l' accertamento dei redditi dei contribuenti. Naturalmente, come sancisce anche il comma 4, dell' art. 33, del D.P.R. 600/1973, tali poteri necessitano di un coordinamento tra gli organi di controllo, al fine di evitare sovrapposizioni e interferenze fra l' azione degli Uffici e della Guardia di Finanza. In tal senso sono rese necessarie forme di comunicazione tempestive per informare l' inizio d' ispezioni e verifiche sui contribuenti, in modo da evitare la possibile reiterazione degli accessi presso gli stessi contribuenti. Oltre a tale necessità, le comunicazioni di ispezione rendono possibile, da parte dell' Organo ricevente, richieste di reperimento di specifiche informazioni e richieste di acquisizione di tutti gli elementi raccolti durante il controllo ai fini dell' accertamento.

La seconda operazione che caratterizza una verifica fiscale è l' azione di ispezione, la quale si caratterizza per il controllo diretto della contabilità, controllo prettamente documentale, allo scopo di accertare che il contribuente abbia correttamente applicato le disposizioni previste nell' ambito delle singole leggi d' imposta.

In particolare l' ispezione documentale⁶⁰ consiste in un' analisi approfondita di tutta la documentazione in possesso del contribuente, ossia tutti i libri, registri, documenti e scritture giacenti nei locali in cui avviene l' accesso, compresi quelli non obbligatori. L' analisi si concretizza con il possibile raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti reperiti nel corso del controllo e delle ricerche oppure successivamente alla verifica con documenti reperiti appunto alla

⁶⁰ In tal senso: Sistema Frizzera, *“Modalità di accesso, ispezione e verifiche fiscali”*

conclusione della verifica. in altre parole l'ispezione documentale è finalizzata sostanzialmente a controllare la corretta istituzione, tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie, nonché la loro complessiva attendibilità anche in previsione di un eventuale rideterminazione induttiva del reddito e del volume di affari. In tale fase il contribuente deve mettere a disposizione dei "controllori" tutti i documenti di cui è disposto, in quanto la documentazione che il contribuente non andrà ad esibire o cui sottrarrà all'ispezione non potrà essere utilizzata dal contribuente in sede contenziosa, fermo restando sempre la possibilità di dichiarare la sua non volontarietà della mancata esibizione⁶¹.

Nel caso di mancata esibizione, o esibizione parziale dei documenti richiesti, o anche nel caso in cui le scritture presentate siano carenti e disordinate i "controllori" possono compiere un atto autoritativo anche contro il volere del contribuente e avranno, quindi, la facoltà di operare una ricerca nei locali ove è consentito l'accesso per il reperimento di altri elementi necessari per eseguire e continuare le ispezioni documentali e le verificazioni, quali i libri, i registri, scritture e altri documenti inerenti all'attività. Oltre a incrementare la documentazione utile ai fini dell'accertamento, la ricerca e l'ispezione hanno la finalità di "scovare" altra documentazione in quanto estendendosi a tutti i materiali presenti nei luoghi di attività, ossia anche su agende, fogli di appunti, rubriche telefoniche, ecc., può dar luce a documentazione soprattutto extra contabile.

Quindi la verifica fiscale può essere definita come *"una serie di operazioni di controllo, svolte da soggetti giuridicamente qualificati, volte a controllare il regolare adempimento delle norme tributarie."*⁶² Tale è finalizzata quindi all'acquisizione ed al reperimento di ogni elemento utile all'accertamento dei redditi, dell'iva e dei tributi indiretti, nonché alla repressione di violazioni. L'operazione di verifica viene effettuata attraverso attività, come le ispezioni documentali, e tramite anche

⁶¹ Cass., sez. Trib., 21.1.2002, n. 1030 e 14.7.2010, n. 16536 - si veda anche il termine fissato dall'art. 32, comma 5, D.P.R. 600/1973 nelle Disp. Integr. all'art. 51 per la produzione in giudizio di tali scritture o documenti non esibiti in precedenza per causa non imputabile al contribuente.

⁶² In tal senso: *"le strategie difensive nel contenzioso tributario"*, G. Diretto, I. Lamorgese, I. Pansardi, A. Rizzelli, M. Villani, Maggioli Editore, pag. 122.

rilevazioni vari inerenti all'attività del contribuente. I "controllori" possono effettuare due tipologie di verifiche in base all'oggetto del controllo, infatti quando la gestione presa in esame viene controllata con riferimento a tutti i settori impositivi si ha una verifica fiscale "generale"; quando l'indagine è limitata a singoli atti di gestione aziendale o a singoli tributi si ha una verifica "parziale".

In relazione, invece, al metodo per l'individuazione dei soggetti da controllare, quindi soggettivo, le verifiche possono essere:

- d'iniziativa, se effettuate nei confronti di soggetti a seguito di indagini specifiche ed in base ad elementi che evidenziano una potenziale pericolosità fiscale;
- centralizzate, se disposte dagli Organi Centrali;
- verifiche "a sorteggio" o sulla base di "criteri selettivi", se effettuate nei confronti di soggetti scelti secondo criteri stabiliti annualmente con apposito decreto ministeriale;
- verifiche simultanee, se effettuate nei confronti di imprese di Paesi diversi, fra loro collegate, in base a specifiche convenzioni internazionali;
- verifiche "mirate", aventi caratteristiche peculiari riguardo alla rapidità di esecuzione. Sono state studiate in particolare per quei contribuenti che hanno un rapporto diretto con il consumatore finale, e dunque presentano obiettive difficoltà di controllo di tipo contabile a causa di una naturale propensione all'evasione fiscale.

Tali poteri e modalità riconosciute alle autorità fiscali soffrono di limitazioni a tutela del contribuente.

Infatti, secondo l'art. 12 comma 1 e 5, L. 212/2000, recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*", si evidenziano i "freni" imposti dallo stesso Legislatore volti a tutelare i diritti dei contribuenti.

In particolare viene stabilito che:

- gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio dell'attività devono essere giustificati da esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo;

- l'effettuazione degli stessi, salvo casi eccezionali ed urgenti adeguatamente documentati, deve avvenire durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile al regolare svolgimento delle attività;
- la durata massima è di 30 giorni lavorativi (prorogabili per altri 30 giorni nei casi, individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio, di particolare complessità dell'indagine), comma 5. Per le imprese in contabilità semplificata e i professionisti la durata massima è stata ridotta a 15 giorni lavorativi (prorogabili per altri 15 giorni nei casi di cui in precedenza). Sono esclusi da questo limite i casi straordinari di controlli per salute, giustizia ed emergenza (art. 7, comma 1, lett. a), D.L. 70/2011).

Ulteriori diritti sanciti sempre dallo statuto del contribuente vengono racchiusi nei commi 2, 3, 6 e 7, i quali riconoscono al contribuente sottoposto a verifica il diritto di:

- essere informato sulle ragioni e sull'oggetto della verifica;
- farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinnanzi agli organi di giustizia tributaria;
- conoscere i diritti e gli obblighi che gli sono riconosciuti in occasione delle verifiche.

Nel momento dell'esame dei documenti amministrativi e contabili consegnati dal contribuente alle autorità, il contribuente può far *"richiesta che il controllo venga effettuato nell'Ufficio dei verificatori o del professionista che lo assiste"* e lo rappresenta come dice espressamente l'art. 12 comma 3.

Nel caso in cui il contribuente ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla Legge, il comma 6⁶³ sancisce il diritto e la possibilità al contribuente di rivolgersi direttamente al Garante del contribuente, cui art. 13 dello Statuto del contribuente, per lamentarsi di eventuali irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro

⁶³ Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla Legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria.

Inoltre nel rispetto del principio di collaborazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori come viene sancito dal comma 7 dell'art. 12⁶⁵.

Per quanto riguarda quindi la verbalizzazione delle verifiche fiscali, i controlli si aprono con un primo atto che consiste nel "processo verbale di accesso" in cui vengono riportati tutti i dettagli delle operazioni poste in essere nel corso della fase iniziale della verifica. L'attività di controllo poi continua e si protrae per più giorni, fino, ipoteticamente a un massimo di 30 giorni, più altri 30 giorni se prorogati, e i controllori hanno l'obbligo di compilare un atto destinato a descrivere in modo sommario, le operazioni giornaliere compiute, comprese le procedure e la metodologia seguita per la disamina degli atti economici ai fini del controllo, comunemente denominato "processo verbale di verifica", la quale copia deve essere lasciata al contribuente quotidianamente.

L'atto conclusivo delle operazioni di verifica è costituito dal "processo verbale di constatazione" (cd. "PVC.") a mezzo del quale viene formalizzato l'esito dell'eseguito controllo fiscale. Esso rappresenta senza dubbio l'atto più importante e significativo dell'intera verifica, in quanto riassume, rielabora ed esplicita agli Uffici fiscali tutti i dati e gli elementi utili all'accertamento.

Il contribuente ricevuto il PVC derivato da una verifica fiscale con constatazioni che consentono l'emissione di accertamenti parziali, cui art 54 comma. 4, del D.P.R. 633/1972, può aderire allo stesso, ossia definire il PVC in modo anticipato rispetto alla controversia, entro 30 giorni dalla consegna del verbale di constatazione. A fronte del pagamento appena citato delle maggiori imposte contestate il contribuente può beneficiare di una sanzione ridotta a 1/6 del

⁶⁵ Nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza

minimo. Tale possibilità con il 1° gennaio 2016 non sarà più resa possibile in quanto con le nuove normative relative al ravvedimento operoso, l'istituto "dell'adesione al PVC" sarà sostituito dal ravvedimento⁶⁶.

Oltre a questa possibilità di definire in modo anticipato il contenzioso, il Legislatore, per rispettare il principio della collaborazione e per evitare il continuo aumentare di controversie, negli anni, ha introdotto altri istituti deflattivi per consentire al contribuente di correggere la propria situazione fiscale in modo "agevolato" con riduzioni delle sanzioni. Sono un esempio l'adesione all'invito a comparire dell'Ufficio, oppure l'acquiescenza agli avvisi di accertamento, la mediazione obbligatoria per avvisi di un certo importo, accertamento con adesione, o conciliazione giudiziale⁶⁷.

Tutto quello fino qui detto sull'accertamento rappresenta i diritti, gli obblighi e le procedure vigenti e riconosciute attualmente nell'ordinamento giuridico Italiano. Con l'avvenire sempre più rapido di nuove tecnologie informatiche tale procedimento potrebbe evolversi, introducendo meccanismi di verifica sempre più improntati verso la *compliance*. Come si è detto la *compliance* è uno degli obiettivi cardine del Legislatore Italiano in questi ultimi anni, in quanto viene incentivato direttamente dall'Europa, ma è incentivato, anche, dai successi riscontrati in altri paesi europei che adottano tali principi di favorire e disciplinare rapporti preferenziali e ravvicinati tra Fisco e contribuenti. Principi che sono diversi da quelli amministrativi o giurisdizionali previsti dalla Legge, ma che si basano sulla reciproca fiducia e sul mutuo affidamento e consentano di risolvere in via anticipata e amichevole le potenziali controversie sull'applicazione del tributo. Con i sistemi innovativi ICT, le modalità attuali di accertamento e le relative normative potrebbero cambiare e dare attuazione a una vera e propria semplificazione di questo procedimento, improntandolo sempre di più su dinamiche e rapporti di collaborazione tra Fisco e contribuente.

⁶⁶ In tal senso: "Il nuovo ravvedimento operoso", Circolare del 15 aprile 2015

⁶⁷ In tal senso: "Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario", G.Palumbo, M.E. Chininea, F. Bigiarini, 2013.

3.3.2 DOCUMENTI OBBLIGATORI E CONSERVAZIONE

Per l'esercizio di imprese o di arti e professioni (definite, rispettivamente, dagli artt. 4 e 5 del D.P.R. 633/1972) le norme del Codice civile e le norme tributarie prescrivono l'obbligo di tenere determinati libri e registri contabili, al fine di annotarvi tutte le operazioni di gestione inerenti l'attività esercitata.

Questo, anche perché è necessario tenere memoria delle informazioni relative a tutti i fatti di gestione inerenti l'attività esercitata per diversi fini, a titolo esemplificativo:

- servono all'imprenditore e ai soci che vogliono conoscere l'andamento dell'attività esercitata (se va bene o va male e quali sono gli utili, anche per intervenire tempestivamente con le decisioni aziendali);
- servono al Fisco che vuole conoscere il reddito imponibile;
- servono ai fornitori che vogliono essere informati sullo stato di salute dell'azienda e capire fino a che punto possono dargli credito;
- servono alle banche per concedere affidamenti;
- servono a tutti i soggetti che entrano in relazione con il contribuente per i propri fini commerciali.

È chiaro che i soggetti obbligati alla tenuta dei libri e registri, per le loro esigenze, possono annotare per memoria i fatti di gestione inerenti l'attività esercitata anche su supporti extracontabili (agende, libri e registri informali, doppia contabilità), però devono avere la consapevolezza che, in caso di discordanza con le scritture obbligatorie, le annotazioni comunque annotate possono fare prova per "presunzione" contro l'imprenditore medesimo.

Secondo le disposizioni vigenti e secondo la Cassazione con la sentenza n. 1377 del gennaio 2012, l'imprenditore è tenuto a conservare non solo le scritture contabili tassativamente previste dalla Legge, ma anche ogni altro documento, che in ragione della natura dell'attività dal medesimo esercitata appaia rilevante ai fini delle verifiche fiscali.

In merito alla disciplina civilistica, la quale dedica diversi articoli alle scritture contabili e ai libri, urge distinguere le scritture contabili in tre tipologie:

- obbligatorie per tutti gli imprenditori: ossia sono obbligatorie per tutti coloro che sono qualificati dallo stesso Codice civile come imprenditore, cui art. 2082 Codice civile, senza distinzione. Esse sono normativamente indicate dalla Legge: il libro giornale, il libro degli inventari, il fascicolo delle corrispondenze, ecc.;
- obbligatorie solo per alcuni tipi di imprenditori, in relazione alla natura e alla dimensione dell'impresa; Le seconde sono obbligatorie solo per alcuni soggetti. Di queste la Legge ne indica alcune nominativamente, specificando altresì coloro che devono tenerle, altre sono previste da leggi speciali;
- facoltative: le altre scritture relativamente obbligatorie sono determinate in modo generico ed indiretto.

Al 2° comma dell'art. 2214 Codice civile viene prescritto, infatti, che l'imprenditore commerciale deve altresì tenere *“le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa”*.

La Legge fa riferimento alla natura e alle dimensioni dell'impresa, perché sono queste che determinano la necessità di ulteriori scritture contabili, in aggiunta a quelle generalmente obbligatorie, per perseguire la finalità suddetta.

Le scritture contabili correlate alla natura dell'impresa sono quelle previste agli articoli 2421 (S.p.a.), 2478 (S.r.l.) e 2519 (Coop.) del Codice civile.

Per quanto riguarda le scritture contabili correlate alle dimensioni dell'impresa, invece, il discorso si complica in quanto è necessario fare sempre un riferimento analitico a ciascuna realtà aziendale. In questo caso, infatti, l'onere di verificare i presupposti in base ai quali sorge l'obbligo contabile aggiuntivo si sposta sull'imprenditore, al quale, dunque, è devoluta la responsabilità di decidere, in base alle dimensioni della sua impresa, quali scritture contabili adottare.

Ogni imprenditore può, infine, attivare anche altre scritture per le quali non sussiste alcun obbligo di Legge, le quali vengono denominate, scritture contabili facoltative.

Il Codice civile all'art. 2214 prevede che tutti gli imprenditori (art. 2082 Codice civile) che esercitano un'attività commerciale (art. 2195 Codice civile), esclusi i

piccoli imprenditori (art. 2083 Codice civile) devono tenere obbligatoriamente il libro giornale e il libro degli inventari.

In particolare il libro degli inventari, rappresenta un registro periodico-sistematico che ha la funzione di fornire il quadro della situazione patrimoniale dell'imprenditore. In esso devono essere descritte e valutate componenti attive e passive del patrimonio.

Il libro giornale o "mastro", o "libro-mastro", invece, rappresenta un registro cronologico-analitico obbligatorio, il quale contiene le registrazioni di tutte le operazioni contabili di una società utilizzando generalmente la "partita doppia". Possiamo definire la "partita doppia" come un insieme infinito di scambi tra le attività e le passività della società. Ad esempio, quando si acquista la merce, lo scambio avviene tra il magazzino in crescita e la cassa che diminuisce oppure quando si paga il mutuo, lo scambio è tra il calo dei depositi bancari e riduzione dei debiti, ecc.

Il libro giornale è da stampare (o memorizzare in forma elettronica, conformemente alle disposizioni della delibera CNIPA 11/2004) entro tre mesi dal termine per la dichiarazione del reddito annuo.

Ogni operazione registrata deve indicare:

- il numero progressivo dell'operazione;
- la data dell'operazione;
- i conti di mastro movimentati in dare e in avere in seguito al fatto di gestione;
- la descrizione dell'operazione;
- gli importi dell'operazione distinti per ciascun conto di mastro.

Oltre a ciò gli imprenditori hanno la possibilità di tenere un libro giornale in forma riassuntiva e in tal caso, affinché siano rispettate le norme dettate dal Codice civile, è necessario disporre di libri giornali sussidiari, regolarmente numerati, nei quali devono essere trascritte tutte le operazioni secondo l'ordine cronologico.

Come nel caso dell'art. 2214 del Codice civile, nel nostro ordinamento sono presenti alcuni articoli che dettano espressamente l'obbligo di tenuta di alcune scritture contabili in base alla tipologia di società, come ad esempio l'art. 2421

Codice civile In particolare l'art. 2421, riguardante le società per azioni, ma rientrante anche per le cooperative per un richiamo nell'art. 2519 Codice civile, indica l'obbligo di tenuta di libri, registri e scritture contabili:

- il libro dei soci, nel quale devono essere indicati distintamente per ogni categoria il numero delle azioni, il cognome e il nome dei titolari delle azioni nominative, i trasferimenti e i vincoli ad esse relativi e i versamenti eseguiti;
- il libro delle obbligazioni, il quale deve indicare l'ammontare delle obbligazioni emesse e di quelle estinte, il cognome e il nome dei titolari delle obbligazioni nominative e i trasferimenti e i vincoli ad esse relativi;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale ovvero del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, se questo esiste;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti, se sono state emesse obbligazioni;
- il libro degli strumenti finanziari emessi ai sensi art. 2447-sexies Codice civile

Un altro esempio, in base alla tipologia di società, lo troviamo all'art. 2478 Codice civile, riguardante le società a responsabilità limitata, il quale sancisce che oltre i libri e le altre scritture contabili prescritte sempre dall'art 2214, la società a responsabilità limitata deve conservare i seguenti libri obbligatori:

- il libro dei soci, nel quale devono essere indicati il nome dei soci, la partecipazione di spettanza di ciascuno, i
- versamenti fatti sulle partecipazioni, nonché le variazioni nelle persone dei soci;
- il libro delle decisioni dei soci, nel quale sono trascritti senza indugio sia i verbali delle assemblee, anche se redatti per atto pubblico, sia le decisioni

prese ai sensi del primo periodo del terzo comma dell'art. 2479 Codice civile.;
la relativa documentazione è conservata dalla società;

- il libro delle decisioni degli amministratori;
- il libro delle decisioni del collegio sindacale o del revisore nominati ai sensi dell'art. 2477 Codice civile.

Infine, per quanto riguarda un'ultima forma societaria quale i consorzi, l'art 13 comma 36 del D.L. 269/2003, sono obbligati a tenere oltre ai libri e le altre scritture contabili prescritti tra quelli la cui tenuta è obbligatoria:

- il libro dei consorziati, nel quale devono essere indicati la ragione o denominazione sociale ovvero il cognome e il nome dei consorziati e le variazioni nelle persone di questi;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'assemblea, in cui devono essere trascritti anche i verbali eventualmente redatti per atto pubblico;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo amministrativo collegiale, se questo esiste;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, se questo esiste.

In ambito fiscale invece l'obbligatorietà di tenuta di documenti inerenti viene trattata dal D.P.R. 600/1973 agli artt. 13 e seguenti. In particolare la disciplina fiscale, con l'art. 13, amplia quello che è l'ambito soggettivo civilistico, facendoci rientrare nell'obbligo di tenuta di scritture contabili, ai fini dell'accertamento:

- le società soggette a IRES
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- i trust;
- le stabili organizzazioni di società ed enti non residenti sul territorio dello stato;

- le Società in nome collettivo, le Società in accomandita semplice e i soggetti ad esse equiparati ai sensi dell'art. 5 del TUIR (Redditi prodotti in forma associata: delle società semplici; delle S.n.c.; delle S.a.s.; delle società di armamento equiparate alle S.n.c. o alle S.a.s.; delle società di fatto; delle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni equiparate alle società semplici; delle imprese familiari di cui art.230-bis Codice civile);
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società che a latere dell'attività istituzionale principale, esercitano un'attività commerciale;
- le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, che, a latere dell'attività istituzionale principale esercitano un'attività commerciale;
- le imprese di allevamento di animali che eccedono i limiti di cui all'art 32 comma 2 lettera b) del TUIR;
- le imprese esercenti attività agricole che si avvalgono dei regimi forfetari di cui all'art. 56-bis del TUIR;
- le imprese esercenti attività di agriturismo di cui all'art. 5 della L. 431/1991
- le persone fisiche che esercitano arti e professioni ai sensi dell'art. 53 comma 1 del TUIR
- le società o associazioni fra artisti e professionisti di cui all'art. 5 comma 3 lettera c) del TUIR.

In questo caso urge rilevare che il legislatore ha previsto, nella disciplina fiscale, due diversi regimi di contabilità, ai quali ha dedicato un trattamento differente. Infatti, le scritture contabili variano in relazioni al regime contabile adottato dai soggetti previsti dalla normativa, che può essere:

- regime in contabilità ordinaria cui artt. 14, 16 del D.P.R. 600/1973
- regime in contabilità semplificata cui art. 18 del D.P.R. 600/1973

Oltre a tale distinzione, il legislatore prevede delle indicazioni particolari per imprese di allevamento di animali eccedenti i limiti di cui art. 32, comma 2, lettera

b), del TUIR, ovvero per imprese esercenti attività agricole che si avvalgono di regimi forfettari di cui all'art. 56bis del TUIR, ovvero per le imprese esercenti attività di agriturismo di cui all'art. 5 della L. 413/1991, quali obblighi di tenuta delle scritture contabili vengono racchiusi nell'art. 18bis del medesimo decreto.

Sono previste, inoltre, specifiche ipotesi di esclusione dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili per i soggetti che si avvalgono di disposizioni particolari che riguardano ad esempio il regime sostitutivo per le nuove iniziative produttive (art. 13, L. 388/2000), ovvero il regime per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (art. 1 da comma 96 a 117, L. 244/2007 e art. 27 comma 1 e 2, D.L. 98/2011), ovvero per coloro che si avvalgono del regime contabile agevolato per i cd "minimi" (art. 27 da comma 3 a 5, D.L. 98/2011).

L'art. 14, del D.P.R. 600/1973, si occupa di delineare quali sono le scritture contabili obbligatorie per le società, gli enti e gli imprenditori commerciali cui primo comma art. 13 che devono obbligatoriamente essere tenute:

- libro giornale previsto dall'art 2216 Codice civile;
- libro degli inventari previsto dall'art. 2217 Codice civile;
- conti di mastro;
- libro dei cespiti ammortizzabili o registro dei beni ammortizzabili⁶⁸;
- scritture ausiliarie di magazzino⁶⁹;
- registro delle elaborazioni meccanografiche;
- conti individuali o schede compensi a terzi;
- registro IVA acquisti (registro degli acquisti);
- registro IVA vendite (registro delle fatture emesse);

⁶⁸ Tale registro ha la funzione di evidenziare analiticamente gli ammortamenti pratici nei vari esercizi e il relativo ammontare che concorre come costo a formare il reddito d'impresa nei vari periodi. È un registro previsto unicamente dalla Legge fiscale e deve essere compilato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Esso può non essere tenuto quando le annotazioni previste vengono effettuate nel libro degli inventari.

⁶⁹La tenuta di scritture ausiliarie di magazzino di cui all'art.14, c.1, lett. d), D.P.R. 600/1973, è obbligatoria a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui, per la seconda volta consecutivamente:

- l'ammontare dei ricavi di cui all'art.53 D.P.R. 917/1986 è superiore a € 5.164.568,99;
- e l'ammontare delle rimanenze di cui agli artt.59 e 60 stesso decreto (dei beni merce e delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale) è superiore a € 1.032.913,80.

Quindi, affinché scatti l'obbligo fiscale occorrono due condizioni:

- ricavi superiori a 10 miliardi e rimanenze finali superiori a 2 miliardi di lire;
- superamento dei limiti per 2 periodi d'imposta successivi.

- registro IVA dei corrispettivi;
- registro dei corrispettivi per mancato o irregolare funzionamento del registratore di cassa;
- registro unico⁷⁰;
- registro IVA riepilogativo⁷¹;
- registro di carico delle ricevute fiscali;
- corrispondenza e copie fatture;
- registro per fatture “in sospeso”;
- registro campioni gratuiti;
- registri multi-aziendali per centri elaborazione dati;
- registro di carico e scarico per centri elaborazione dati;
- registro merci in conto lavorazione;
- registro merci in conto deposito;
- registro merci in visione;
- registro cronologico per professionisti;
- libro incassi e pagamenti per professionisti;
- registro prima nota cassa;
- registro onorari;
- registro delle esportazioni in conto deposito (Ris. Min. Fin. n. 520657 del 4 dicembre 1975);
- registro degli acquisti da raccoglitori (Circ. Min. Fin. n. 70/502886 dell'8 novembre 1973).

⁷⁰ Nel «Registro unico» si possono annotare tutte le operazioni previste ai nn. 6, 7 e 8, purché sui registri acquisti, vendite e corrispettivi, non vidimati e bollati, siano indicati per ogni operazione il numero della pagina e della riga di registrazione sul registro unico.

Secondo quanto disposto del comma 2, dell'articolo 39, del D.P.R. 633/1972: "I contribuenti hanno facoltà di sottoporre alla numerazione e alla bollatura un solo registro destinato a tutte le annotazioni prescritte dagli artt. 23, 24 e 25, a condizione che nei registri previsti da tali articoli siano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell'unico registro numerato e bollato". Le annotazioni previste dagli articoli citati riguardano, rispettivamente, le fatture emesse, i corrispettivi e le fatture di acquisto.

⁷¹ È consentita la tenuta di registri IVA acquisti, vendite e corrispettivi sezionali in base alle esigenze del contribuente. In questo caso, sul registro riepilogativo dovranno essere indicati gli elementi riportati da tali registri per effettuare la liquidazione periodica.

- registro relativo alla movimentazione dei beni custoditi nei depositi IVA (Art. 50 bis, comma 3, D.L. 331/1993, convertito con modificazioni dalla L. 427/1993; art. 3 D.M. 419/1997).

Per quanto riguarda, invece, il regime di contabilità semplificata per le imprese minori che si applica, secondo l'artt. 18 e 20 del D.P.R. 600/1973, alle imprese individuali, le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e i soggetti equiparati ai sensi dell'art. 5 del TUIR, gli enti non commerciali esercenti attività commerciali in via non prevalente, qualora i ricavi conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di € 400.000 per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di € 700.000 per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono tenuti obbligatoriamente, ai fini fiscali, le seguenti scritture contabili, libri e registri:

- i registri prescritti ai fini IVA;
- il registro delle entrate e delle uscite;
- il registro dei beni ammortizzabili;
- i libri e i registri previsti dalla legislazione sul lavoro.

Negli articoli seguenti del medesimo decreto in esame, il legislatore si occupa di soggetti particolari come nel caso dell'art. 18bis il quale obbliga le imprese di allevamento animali a tenere un registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati, distintamente per specie e ciclo di allevamento. Oppure il successivo art. 18ter il quale obbliga le altre attività agricole a tenere registri prescritti ai fini dell'IVA (di cui artt. 23, 24, 25, del D.P.R. 633/1972). Vi rientrano in tale ultimo articolo i soggetti che si avvalgono dei regimi di cui all'art. 56bis, del D.P.R. 917/1986 (soggetti che svolgono le attività dirette alla produzione di vegetali esercitate oltre il limite di cui all'art.32, comma 2, lett.b), ovvero i soggetti di cui all'art.5, Legge 413/1991.

L'art. 19 del medesimo decreto, si occupa delle scritture contabili degli esercenti arti e professioni i quali hanno obbligo di tenere un registro per annotarvi cronologicamente le somme percepite sotto qualsiasi forma e denominazione nell'esercizio dell'arte o della professione.; ovvero le spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione delle quali si richiede la deduzione analitica ai sensi

dell'art. 54, del D.P.R. 917/1986; ovvero uno o più conti correnti bancari o postali ai quali affluiscono, obbligatoriamente, le somme riscosse nell'esercizio dell'attività e dai quali sono effettuati i prelevamenti per il pagamento delle spese. Per quanto riguarda invece l'art. 20 del medesimo decreto, riportante le scritture contabili obbligatorie per gli enti non commerciali, nel quale locuzione vi rientrano gli enti non commerciali (soggetti IRES che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), qualora svolgano attività commerciali, il legislatore richiama tutte le scritture contabili prescritte degli artt. 14, 15, 16, 18 del medesimo decreto, ossia, in sintesi, il libro giornale, il libro inventari; i registri Iva, le scritture ausiliarie di mastro e di magazzino in quanto ne ricorrano i presupposti, l'inventario e il bilancio; i beni ammortizzabili.

Gli Enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi, indipendentemente dalla redazione del Rendiconto annuale economico e finanziario, devono redigere il rendiconto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, dal quale devono risultare, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'art.143, comma32, del D.P.R. 917/1986.

Per quanto riguarda invece le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, cd ONLUS, l'art. 20bis del medesimo decreto detta le scritture obbligatorie comprendenti le scritture contabili cronologiche e sistematiche, ossia libro giornale e libro mastro, ovvero la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, nonché le scritture contabili previste dagli artt. artt.14, 15, 16 e 18, del D.P.R. 600/1973 prima citati, in relazione alle attività direttamente connesse.

Ancora, all'art. 21 del medesimo decreto e agli articoli 20 e seguenti del D.P.R. 1124/1965, il legislatore si preoccupa di indicare i libri e registri contabili obbligatori per i soggetti denominati sostituti d'imposta, i quali hanno l'obbligo di tenere il libro matricola, libro paga o documenti equipollenti tenuti ai sensi della vigente legislazione sul lavoro, nonché altri libri obbligatori previsti dalla vigente legislazione sul lavoro (es. libro degli infortuni), la cui conservazione deve essere mantenuta per almeno 5 anni dall'ultima registrazione e, se non usati, dalla data in cui furono vidimati.

Dal 2009, con gli articoli 39, 40 del D.L. 122/2008, il libro matricola e il libro paga e gli altri libri obbligatori dell'impresa sono stati sostituiti con il libro unico del lavoro. I soggetti obbligati all'istituzione del libro sono tutti i datori di lavoro privati di qualsiasi settore, compresi i datori di lavoro agricoli, quelli dello spettacolo, dell'autotrasporto e marittimi, con la sola eccezione dei datori di lavoro domestici, i quali devono iscriversi tutti i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi (con o senza progetto) e gli associati in partecipazione con apporto lavorativo.

Oltre ai libri e alle scritture contabili obbligatorie indicate negli articoli appena richiamati, il nostro ordinamento ospita disposizioni specifiche per particolari soggetti nei quali specifica quali sono le scritture contabili la cui tenuta nell'esercizio dell'attività sono obbligatorie. Ne sono un esempio⁷²: registro protocollo dichiarazioni esportatori (emesse o ricevute);

- a. registro delle dichiarazioni di intento emesse (art. 39 del D.P.R. 633/1972)
- b. registro delle dichiarazioni di intento ricevute (art. 39 del D.P.R. 633/1972);
- c. registro dei giornali quotidiani e dei periodici per gli editori;
- d. registro di carico e scarico degli imballaggi a rendere (art. 15 del D.P.R. 633/1972);
- e. registro carico e scarico rifiuti tossici e nocivi e dei rifiuti speciali;
- f. registro carico e scarico oli minerali;
- g. registro movimentazioni finanziarie;
- h. registro tenuto dai produttori di congegni automatici, semiautomatici, elettrici ed elettronici per il gioco da trattenimento o di abilità (L. 904/1986, L. 425/1995, Circ. MICA n. 160170 del 21 luglio 1995);
- i. registro di lavorazione e di carico e scarico tenuto dai produttori di olio d'oliva (L. 1407/1960, L. 1143/1966);
- j. registro di carico e scarico tenuto dai detentori di presidi sanitari (art. 43 del D.P.R. 290/2001);

⁷² In tal senso: "Bollatura e numerazione scritture contabili", Tuttocamere, 13 luglio 2013, pag. 24-94

- k. formulari di identificazione tenuti dagli enti o imprese che trasportano rifiuti (art. 17, D. Lgs. 22/1997, così come integrato dall'art. 1, commi 25 e 26, D. Lgs. 389/1997; art. 193, D. Lgs. 152/2000);
- l. Registro di miscelazione tenuto da coloro che effettuano miscele di miele (art. 1, D.M. 25 ottobre 1985).

Quindi, l'elenco delle scritture di cui è obbligatoria la tenuta, non può ritenersi limitato al contenuto degli articoli 2421, 2478 e 2519 Codice civile, ma anche alla tipologia dell'attività svolta dall'impresa. In genere, ben potrebbero rientrare nell'elenco, non solo gli atti previsti, in relazione alle diverse categorie di soggetti, dagli articoli 14 e seguenti, del D.P.R. 600/1973, ai fini delle imposte dirette e dagli articoli 23 e seguenti, del D.P.R. 633/1972 in materia di Iva, ma anche ogni altra scrittura contabile obbligatoria per Legge che abbia un qualche interesse ai fini della ricostruzione dei redditi o dei volumi di affari.

Pertanto, potrebbero essere compresi anche i documenti imposti da norme di natura diversa da quella fiscale (commerciale, amministrativa o previdenziale), qualora abbiano rilevanza ai fini dell'accertamento del debito di imposta.

Ne deriva il rischio concreto che in futuro possa essere criminalizzata l'omessa esibizione di moltissima documentazione che magari non è stata custodita, non essendovi un preciso obbligo di Legge in tal senso. Per scongiurare un simile rischio è consigliabile allora conservare, ordinatamente, non solo la documentazione tassativamente prevista dalla Legge, ma anche ogni altro documento che, in virtù della natura dell'attività svolta dalla propria impresa, appaia rilevante ai fini della ricostruzione dei relativi redditi e del volume d'affari. Per quanto riguarda, invece, la conservazione dei documenti fino a qui individuati, l'art. 2220 del Codice civile stabilisce l'obbligo, per l'imprenditore commerciale, di custodire e conservare i documenti e le scritture contabili per un determinato periodo di tempo, così da poter documentare esaurientemente i fatti aziendali, qualora sorgano controversie di ordine fiscale, societario e commerciale. In particolare, l'articolo suddetto prevede che: *“le scritture devono essere conservate per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione. Per lo stesso periodo*

(10 anni) devono conservarsi, altresì, le fatture, le lettere ed i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti.

Le scritture e i documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti”

Trascorso tale periodo, pertanto, non è più possibile contestare all'imprenditore la mancanza di tale documenti.

Con riferimento alle modalità di computo del termine decennale va osservato che l'art. 2963 del Codice civile prevede che: *“i termini di conservazione dei documenti e delle scritture contabili si computano secondo il calendario comune;*

Non si computa il giorno nel corso del quale cade il momento iniziale del termine e la prescrizione si verifica con lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale.

L'obbligo di conservazione vale sia per le scritture obbligatorie sia per quelle facoltative e permane a carico dell'imprenditore anche dopo la cessazione dell'impresa.

Nel caso di istanze di ispezione e di esibizione delle scritture contabili provenienti dall'Amministrazione finanziaria, la parte è tenuta a conservare la documentazione richiesta fino al momento in cui il giudice non abbia definitivamente e negativamente provveduto sull'istanza stessa; in tale ipotesi, il termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2220 del Codice civile può essere derogato (Corte di cassazione: 7 marzo 1997, n. 2086 e 19 novembre 1994, n. 9839)⁷³.

In ambito fiscale invece, la conservazione delle scritture contabili e dei documenti contabili è disciplinata dall'art. 22 del D.P.R. 600/1973, a cui peraltro fa riferimento anche l'art. 39 del D.P.R. 633/1972 relativamente alla tenuta e conservazione dei registri e dei documenti rilevanti ai fini dell'IVA.

L'art. 22 del citato decreto stabilisce che i registri, i bollettari, gli schedari, i tabulati, le fatture, le bollette doganali e tutte le altre scritture contabili previste dalle leggi tributarie devono essere conservati *“fino a quando non siano definiti gli accertamenti*

⁷³ In tal senso: *“Termini conservazione scritture contabili”*, S. Moro.

relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del Codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dall'art. 2457 del detto codice.

Unico soggetto responsabile della corretta tenuta e conservazione delle scritture contabili e di tutti i documenti fiscali rilevanti è il contribuente e questo anche quando il processo di conservazione è stato affidato in outsourcing. Concetto questo ribadito anche recentemente dall' Agenzia delle Entrate⁷⁴.

L'art. 2220 continua al comma 4 e 9, combinando con l'art. 7bis del D.L. 357/1994, prevedendo che tutte le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie *“possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti”*

Detti sistemi di conservazione mediante supporti di immagini devono, dunque:

- fornire garanzie di immodificabilità e di inalterabilità nel tempo;
- essere leggibili con mezzi messi a disposizione dallo stesso soggetto che utilizza detti supporti, per soddisfare le esigenze di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

A tal fine, la norma fa rinvio ad un decreto del Ministro delle Finanze che definisca, nei dettagli, le modalità ed i termini cui è subordinato l'utilizzo dei citati supporti, nonché le loro caratteristiche tecniche.

Fatto salvo quanto previsto dalla normativa civilistica, quindi, le scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali e la relativa documentazione devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta. Pertanto, ai fini fiscali, occorre verificare se la società in esame è interessata da qualche accertamento per gli anni precedenti.

In caso di accertamenti in corso, notificati nei termini, la conservazione delle scritture contabili è, dunque, obbligatoria, come detto, fino alla definizione dei medesimi.

Nell'ipotesi in cui la società non sia soggetta ad accertamenti, la documentazione va comunque conservata ai fini fiscali sino allo scadere del periodo entro il quale

⁷⁴ In tal senso: Circolare n. 161/E del 9 luglio 2007

è esperibile l'attività di controllo, ossia fino ai termini per l'accertamento. Per la determinazione di quest'ultimi è necessario, pertanto, fare riferimento alle norme dettate in materia di accertamento. Più precisamente, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. 600/1973 relativamente alle imposte sui redditi e dell'art. 57 del D.P.R. 633/1972 per l'IVA, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nelle ipotesi di omessa presentazione delle dichiarazioni, gli avvisi di accertamento d'ufficio possono essere notificati fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui le dichiarazioni stesse avrebbero dovuto essere presentate.

Per quanto riguarda le discipline previste dal legislatore per la conservazione dei documenti fiscali si richiama, inoltre, il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2004, con il quale il legislatore consente e riconosce la possibilità ai soggetti passivi di conservare in formato digitale i documenti rilevanti ai fini fiscali. Questa previsione permette in sostanza la possibilità di archiviare, sia le fatture emesse (termine memorizzazione iniziale quindicennale, successivamente abrogato), sia tutti i registri con valore fiscale e anche i documenti del ciclo passivo, permettendo la dematerializzazione parziale di alcuni documenti fiscali obbligatori.

La circolare ministeriale 36/E/2006 detta le regole trattate dal decreto in esame, e richiama alcuni concetti introdotti dal legislatore in ambito di conservazione sostitutiva.

Infatti, osserva che la possibilità di conservare elettronicamente viene riconosciuta dall'art. 7, comma 4-ter, del D.L. 357/1994 sancendo che: *"A tutti gli effetti di Legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile (e tributario, art. 7-bis comma 9 stesso decreto) con sistemi meccanografici e' considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di Legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza"*. Quindi il legislatore riconosce al contribuente la possibilità di tenere

le scritture contabili ai fini fiscali elettronicamente e tale possibilità viene approfondita con gli artt. 3 e 4 del D.M. 23 gennaio 2004, osservando che la fase iniziale del processo di conservazione consiste essenzialmente nel salvataggio dei dati, documenti, su un supporto ottico dedicato o su ogni altro supporto elettronico idoneo purché tali supporti garantiscano la conformità dei documenti originali e la leggibilità nel tempo.

La circolare in esame richiama in sintesi i documenti riportati precedentemente la cui conservazione, quindi, può essere eseguita anche tramite conservazione a norma.

Inoltre, il decreto applica tale possibilità di conservazione a norma dei documenti fiscali anche a tutte le dichiarazioni fiscali, alle modulistiche relative ai pagamenti, ad esempio F23-F24 e alle fatture e documenti simili.

Il documento informatico, definito dalla Circolare 36/E/2006 come *“la rappresentazione informatica di atti, fatti, o dati giuridicamente rilevanti”*, rilevante ai fini tributari devono garantire una forma statica e immodificabile, ossia che il contenuto del documento informatico deve risultare non alterabile durante le fasi di accesso e di conservazione, nonché immutabile nel tempo. A tale fine il documento informatico non deve contenere assolutamente *“macroistruzioni”* o codici *“eseguibili”*, tali da attivare funzioni idonee a modificare i fatti, gli atti o i dati contenuti in esso.

Sono "macroistruzioni", ad esempio, i comandi che permettono l'aggiornamento automatico della data, la quale, per espressa previsione normativa, deve invece restare immutata.

Sono "codici eseguibili", ad esempio, le istruzioni non sempre visibili all'utente, in grado di controllare, in modo non pilotato da chi apre il documento, l'aspetto e il contenuto dello stesso.

Quindi il legislatore si preoccupa di delineare il presupposto fondamentale del documento informatico il quale deve essere emesso al fine di garantire l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità, con l'apposizione del riferimento temporale, ossia la marca temporale, e la sottoscrizione elettronica, ossia l'apposizione della firma elettronica qualificata.

La circolare definisce oltre modo cosa si intende per documenti analogici, ossi ai sensi dell'art. 1 lettera b) della delibera CNIPA n. 11/2004, tutti i documenti formati utilizzando grandezze fisiche che assumono valori continui. Rientrano quindi in tale categoria i documenti che si materializzano su supporti cartacei (ad esempio, lo scritto, il dattiloscritto, la fotocopia), o su pellicole fotografiche, cinematografiche, microfiche o su microfilm, su lastre o pellicole radiologiche, su cassette e nastri magnetici audio e video.

Inoltre, la circolare continua, indicando che per i documenti analogici, trasformati in informatici, per la loro conservazione si dovrà effettuare un passaggio in più rispetto a un documento "puro" dato che bisogna provvedere precedentemente all'acquisizione dell'immagine del documento tramite strumenti appositi. In questo caso è necessario operare una prima fondamentale di distinzione tra documenti informatici e documenti analogici, dove i documenti informatici "puri" sono fin dall'origine informatici, mentre documenti informatici derivati, discendono da un "originario" analogico.

Tra i documenti analogici, invece, si può operare una distinzione tra documenti analogici in originale e in copia. Si considerano, in tal senso, copie i documenti emessi da un imprenditore a fronte di quelli conformi che vengono spediti per essere conservati come originale dal ricevente (così, ad esempio, le fatture attive). Questa distinzione permette, inoltre, di definirne un'altra di fondamentale importanza nel settore in oggetto. Ai fini della disciplina sull'archiviazione ottica sostitutiva si è infatti ritenuto di dover distinguere tra documenti aventi la caratteristica di "documento originale unico" e documenti caratterizzati, invece, per l'assenza di tale "unicità". La distinzione è fondamentale, poiché il processo di conservazione sostitutiva dei "documenti analogici unici" prevede l'intervento ulteriore di un pubblico ufficiale per attestarne la conformità.

I secondi (non "unici") si distinguono dai primi, in quanto annoverano tutti quei documenti al cui contenuto è possibile risalire mediante il ricorso ad altre scritture o documenti comparativi, di cui siano obbligatorie la tenuta e la conservazione, anche magari ad opera di terzi, alla sola condizione che ciò avvenga nel rispetto dell'autenticità ed integrità del contenuto dell'informazione. Per esemplificare, si

debbono, pertanto, considerare “documenti originali unici”, tra gli altri, i libri sociali di cui all’art. 2214 e 2421 Codice civile

Gli art. 3 e 4 della Delibera CNIPA n. 11/2004, dettano quindi le regole tecniche per la conservazione sostitutiva, rispettivamente, dei documenti informatici e analogici. In linea generale, si prevede che detto processo si realizzi attraverso la memorizzazione, definita dall’art. 1, comma 1, lettera f), della circolare stessa, come “*processo di trasposizione su qualsiasi idoneo supporto, attraverso il processo di elaborazione, di documenti analogici o informatici*”, dei documenti ed eventualmente anche delle loro impronte sul supporto ottico, con le formalità dell’apposizione del riferimento temporale e, quindi, della firma digitale sull’insieme di documenti destinati alla conservazione o, se conveniente, singolarmente su ciascuno di essi⁷⁵.

Il processo di memorizzazione dei documenti informatici e dei documenti analogici, ai sensi degli artt. 3, comma 1, lettera d) e 4 del decreto, che al riguardo rinvia al citato art. 3, deve rispettare talune regole comuni:⁷⁶

- la memorizzazione può avvenire attraverso la trasposizione su qualsiasi supporto che garantisca la leggibilità nel tempo;
- deve essere rispettato l'ordine cronologico, senza soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta;
- devono essere consentite le funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione, ad esempio, a nome, cognome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data.

L'art. 3, comma 2, del decreto prevede per la conservazione elettronica delle fatture una cadenza “*almeno*” quindicinale. Ciò significa, in primo luogo, che la conservazione elettronica delle fatture può, a discrezione del contribuente, avere luogo anche ad intervalli più ravvicinati. In secondo luogo, si ritiene che tale processo di conservazione debba effettuarsi entro i quindici giorni dal ricevimento (per il destinatario) ovvero dall'emissione (per l'emittente) delle fatture, fermi restando i termini per l'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dagli articoli 23, 24 e 25 del D.P.R. 600/1973.

⁷⁵ In tale senso: “*il commercialista veneto*”, numero 224 del marzo/aprile 2015, pagine 21-22.

⁷⁶ In tal senso: Circolare 36/E/2006.

Per quanto riguarda invece la conservazione di documenti diversi dalle fatture, la cadenza del processo di conservazione deve essere "*almeno*" annuale come sancisce l'art. 3, comma 2, del decreto in esame.

La normativa in esame si dispone, inoltre, che le fatture elettroniche, trasmesse (o ricevute se c'è stato consenso in tal senso) in veste informatica, devono necessariamente essere archiviate nella stessa forma, ne sono un esempio le fatture elettroniche verso la Pubblica amministrazione, le quali dal momento della loro emissione sono soggette altrettanto obbligatoriamente alla loro conservazione sostitutiva a norma. Nel caso, invece, di ricorso alla forma cartacea per l'emissione della fattura, non vi è obbligo di archiviazione elettronica, in quanto tale modalità costituisce una mera facoltà per l'imprenditore.

Per quanto riguarda, quindi, gli aspetti concretamente operativi del sistema, la normativa richiede, innanzitutto, che il processo di archiviazione sostitutiva del documento originariamente informatico, puro ed anche di quello successivamente informatizzato, debba terminare con la sottoscrizione elettronica (firma digitale) da parte del responsabile della conservazione preceduta dall'apposizione della marca temporale. Il servizio di marcatura temporale di un documento informatico consiste nella generazione di una firma digitale del documento a cui è associata l'informazione relativa ad una data e ad un'ora certa. Per i soli documenti informatici originati da "documenti analogici originali unici" è prevista, oltre all'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte del responsabile della conservazione, anche l'apposizione del riferimento temporale e della firma digitale da parte di un pubblico ufficiale. I documenti analogici derivati da originali non unici vengono, invece, trattati alla stregua delle copie, non essendo pertanto necessaria l'ulteriore sottoscrizione e l'apposizione del riferimento temporale da parte di un pubblico ufficiale. Stesso dicasi per i documenti informatici "puri", rappresentati cioè, sin dalla loro genesi, nella sola veste informatica, per i quali (sia che essi rappresentino originali unici o non unici) non occorre l'ulteriore intervento del notaio od altro pubblico incaricato. In linea di principio, è consentito l'utilizzo di un qualsiasi tipo di supporto di memorizzazione che permetta la registrazione mediante tecnologia ottica ma

anche l'utilizzo di qualsiasi altro supporto di memorizzazione, nella prospettiva dell'evoluzione tecnologica. Si ritiene, infatti, che l'adozione della firma digitale e del riferimento temporale siano idonei a garantire l'integrità del documento nel suo processo di conservazione, qualunque sia il tipo di supporto di memorizzazione, anche se diverso da quello ottico. Dal punto di vista meramente organizzativo, innanzitutto, sarà necessario nominare il cd. "Responsabile della conservazione", il quale svolge la funzione di controllo e supervisione sull'intero procedimento di conservazione sostitutiva. Tra i vari compiti del responsabile della conservazione, il principale è quello di verificare, periodicamente, l'effettiva leggibilità del supporto, provvedendo al riversamento diretto o sostitutivo dei documenti in essi contenuti. Egli sarà, inoltre, responsabile per l'adozione delle necessarie misure atte a garantire la sicurezza fisica del sistema di conservazione e delle copie di sicurezza dell'archivio (backup). Dovrà richiedere, inoltre, l'assistenza del notaio (pubblico ufficiale) nei casi in cui è previsto il suo intervento. Per quanto attinente alla conservazione dei documenti fiscali, il responsabile sarà tenuto, altresì, ad assicurare la reperibilità nel tempo di ogni singolo documento, attraverso gli opportuni sistemi di ricerca. Potrà delegare, a sua volta, in tutto o in parte le sue funzioni ad altre persone che per competenza ed esperienza garantiscano la corretta esecuzione delle operazioni ad esso delegate. Per quanto riguarda invece la "dematerializzazione" dei documenti rilevanti ai fini fiscali e la loro successiva distruzione dei documenti, in questo caso parliamo ovviamente di documenti analogici, l'art. 4, comma 4, del decreto disciplina tale possibilità. Per il contribuente che opta per la conservazione sostitutiva dei documenti analogici è possibile distruggere tali documenti analogici solo una volta completato il processo di conservazione elettronica del documento stesso, ossia, solo dopo che il documento analogico sia stato memorizzato con le previste modalità e siano stati apposti dal responsabile della conservazione la firma elettronica qualificata e la marca temporale. Limitatamente ai documenti analogici originali unici, la distruzione degli stessi può avvenire dopo l'apposizione del riferimento temporale e la sottoscrizione elettronica da parte di un pubblico ufficiale. Sono fatti salvi i poteri di controllo del Ministero per i beni e le attività

culturali sugli archivi delle pubbliche amministrazioni, nonché su quelli privati di notevole interesse storico, ai sensi degli articoli 6, comma 4, del Testo Unico (in vigore fino al 31 dicembre 2005) e 43, comma 4, del Codice civile (in vigore dal 1 gennaio 2006).

La conservazione sostitutiva a norma, sicuramente in futuro sarà al centro delle attenzioni del legislatore, per semplificare e rendere sempre più accessibile la possibilità di evitare le stampe cartacee consentendo un notevole risparmio in termini di risorse impiegate e spazi fisici per gli archivi, nonché un aumento dell'efficienza grazie alle maggiori possibilità di ricerca dei documenti⁷⁷. Anche perché, l'adozione della conservazione sostitutiva a norma di documenti tributari determina ad esempio una totale "cristallizzazione" dei documenti conservati in formato digitale che produce uno scoraggiamento del contribuente ad alterare o modificare in una fase postuma l'archivio informatico. È già stato evidenziato infatti, che una benché minima alterazione di un solo carattere contenuto in un documento conservato, comporterebbe una produzione di una evidenza informatica diversa da quella inviata all'Agenzia delle Entrate⁷⁸.

Inoltre la conservazione sostitutiva determina: una maggiore velocità in fase di controllo, grazie alla velocità di ricerca dei documenti con l'impiego delle funzioni di ricerca logica dettate dall'art. art. 3 primo comma lettera d) del D.M. 23 gennaio 2004, il quale richiede un "indicizzazione" del documento per la sua conservazione; la possibilità di verificare la documentazione tributaria senza necessariamente accedere nella sede del contribuente, qualora si richieda l'esibizione per via telematica (art. 6 secondo comma del D.M. 23 gennaio 2004); infine, la possibilità di inventariare i contribuenti "virtuosi" che hanno adottato la conservazione sostitutiva, verificando le impronte dell'archivio informatico inviate all'Agenzia delle Entrate⁷⁹. Tali possibilità sicuramente rientrano nell'ottica

⁷⁷ In tale senso: *"il commercialista veneto"*, numero 224 del marzo/aprile 2015, pagine 21-22.

⁷⁸ Alla base dei processi di conservazione sostitutiva, vi è l'Impronta di hash, ovvero attraverso una opportuna funzione matematica applicata ad un qualsiasi documento informatico ne viene estratto una sequenza di simboli binari, una "impronta" appunto, che ha due fondamentali caratteristiche: dall'impronta di hash non deve essere possibile risalire al documento originario (resistenza alle pre-immagini) e non deve essere possibile ottenere la stessa impronta di hash partendo da due documenti diversi (resistenza alle collisioni).

⁷⁹ In tal senso: *"I controlli fiscali alle aziende che adottano la conservazione digitale della documentazione"*, G. Conferente, *Il Fisco*, 2006, 37, pag. 19.

di semplificazioni, di lotta all'evasione, nonché, argomento interessante per una possibile *tax compliance*, del Legislatore italiano, il quale come nel caso della fatturazione elettronica, sta incentivando indirettamente il suo utilizzo.

3.3.3 NUOVO ACCERTAMENTO DIGITALE

Come anticipato nei paragrafi precedenti, sono stati presentati due emendamenti al Senato e poi alla Camera alla Legge di Stabilità 2016 a cura della Delegazione parlamentare trentina, e un Disegno di Legge sottoscritto da diversi Senatori, i quali proponevano rispettivamente una nuova modalità di accertamento in modalità digitale e un nuovo regime premiale sotto il profilo tributario per i "Soggetti Fiscalmente Sostenibili" (paragrafo 3.4.1).

Le modifiche normative contenute nel primo articolo del Disegno di Legge, trovano giustificazione nella necessità di innovare e informatizzare i processi di accertamento e di verifica fiscale, tenendo conto dell'evoluzione tecnologica e mettendo a disposizione dei contribuenti strumenti nuovi e moderni che permettono, in maniera del tutto gratuita per l'Amministrazione, di rendere meno invasivi e più mirati gli accertamenti e le verifiche fiscali.

La digitalizzazione delle procedure di acquisizione, consultazione e verifica dei dati e dei documenti rilevanti ai fini dei controlli, consente l'ottimizzazione temporale e finanziaria delle citate attività, riducendo sensibilmente le inefficienze derivanti dalle attuali esigenze di spostamento di personale e documenti cartacei, nonché di reperimento, consultazione, deposito e archiviazione degli stessi negli Uffici dell'Amministrazione finanziaria.

L'applicazione massiva di tale modalità, da un lato facilita considerevolmente le operazioni di controllo ai verificatori che, grazie all'utilizzo di internet, possono accedere attraverso i portali web individuati, ai dati e ai documenti, direttamente dai propri Uffici, dall'altro agevola i contribuenti che vedono sensibilmente ridotta

la presenza dei verificatori nelle proprie sedi ad indiscutibile beneficio del regolare svolgimento delle proprie attività.

I contribuenti che intendano aderire a tali nuove modalità di controllo, sono tenuti ad archiviare la propria documentazione in formato digitale su portali web dedicati che ne permettano la successiva condivisione con gli Organi di controllo. I portali individuati permettono al contribuente, oltre che di archiviare la documentazione in formato digitale e di averla sempre consultabile on line, anche di autorizzarne i verificatori alla visualizzazione o al download, in caso di accertamento e verifica fiscale.

Il Disegno di Legge fa salvi i poteri degli Organi di Controllo di richiedere l'esibizione dei documenti originali: infatti, trattandosi di copie in formato digitale dei documenti originali, nonostante la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà prevista dalla modifica legislativa, si ritiene necessario preservare la facoltà di riscontrare la conformità dei documenti digitali con i documenti originali.

I portali web individuati, non prevedendo alcun costo di registrazione, di accesso e per tutte le operazioni compiute sui dati e sui documenti né alcuna installazione software o hardware, non presentano oneri finanziari o amministrativi per l'Amministrazione finanziaria.

Al fine di garantire la privacy e la sicurezza dei dati, la modifica legislativa prevede che i portali individuati debbano soddisfare precisi requisiti quali: la crittografia dei dati, modalità di accesso dotate di autenticazione forte e sistemi avanzati di tracciabilità delle operazioni effettuate dagli utenti connessi.

I contribuenti, archiviando i propri dati e documenti in portali web privati, vedono garantita la proprietà e l'autonomia gestionale degli stessi grazie alla terzietà dell'operatore rispetto agli Organi di Controllo ai quali possono condividere dati e documenti in visualizzazione o in download in qualsiasi momento. Tale modalità di accesso a dati e documenti dei contribuenti da parte dell'Amministrazione finanziaria evita al contribuente ulteriori adempimenti nei confronti dello Stato rispetto all'invio della documentazione, e solleva lo Stato dagli inevitabili oneri di gestione che deriverebbero dall'adozione di una piattaforma documentale pubblica.

SENATO DELLA REPUBBLICA
DISEGNO DI LEGGE n. 2141
XVII Legislatura

*Disposizioni per la digitalizzazione degli accertamenti e delle verifiche fiscali e per
l'istituzione del regime premiale dei cd. "Soggetti Fiscalmente Sostenibili"*

Art. 1

(Digitalizzazione degli accertamenti e delle verifiche fiscali)

Al fine di sostenere la crescita economica attraverso lo snellimento della burocrazia, la modernizzazione dei rapporti tra cittadini e Pubblica Amministrazione e l'efficientamento e la semplificazione delle procedure di controllo fiscale nei confronti dei contribuenti, rendendoli più mirati e meno invasivi, a decorrere dal 1° gennaio 2017, le Agenzie Fiscali e il Corpo della Guardia di Finanza riconoscono e promuovono l'espletamento delle attività di ispezione documentale, di verifica, di ricerca, di rilevazione e ogni altra attività ritenuta utile per l'accertamento e la verifica fiscale in "modalità digitale", limitando l'attività ispettiva fisica e la permanenza presso i locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 o presso il professionista o altro soggetto a cui è affidata la tenuta e la conservazione della contabilità.

Ai fini dell'applicazione del presente articolo, per espletamento in "modalità digitale" delle attività indicate al comma 1, si intende l'acquisizione, la consultazione, la verifica e ogni altra operazione relativa ai dati e ai documenti richiesti al contribuente o da lui prodotti ai fini dell'accertamento e della verifica fiscale, in formato digitale mediante la condivisione, via internet, di tali dati e documenti attraverso portali web dedicati che non richiedano alcuna installazione software e hardware e che garantiscano la crittografia dei

dati, la tracciabilità di tutte le operazioni e modalità di accesso dotate di sistemi di autenticazione forte. Tali portali web, scelti dal contribuente, non devono prevedere alcun onere per la registrazione e l'accesso da parte delle Agenzie Fiscali e del Corpo della Guardia di Finanza, né per tutte le operazioni dagli stessi compiute. I dati e i documenti esibiti dal contribuente in "modalità digitale" dovranno essere leggibili e dovranno essere organizzati e consultabili per esercizio fiscale e per tipologia di documento. I documenti contabili, relativamente ai quali è prevista la registrazione cronologica, dovranno essere ordinati e consultabili per data e numero progressivo.

In caso di accertamento e verifica fiscale, il contribuente che intende produrre i dati e i documenti oggetto di controllo in "modalità digitale", dovrà comunicare ai verificatori le modalità di accesso al portale web dove tali dati e documenti sono stati archiviati e verranno condivisi. Il contribuente dovrà inoltre sottoscrivere e consegnare ai verificatori apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, nella quale dichiara e garantisce, sotto la propria responsabilità, che i dati e i documenti in formato digitale sono conformi all'originale. Resta fermo il diritto dei verificatori, qualora lo ritenessero necessario, di richiedere l'esibizione dei documenti originali.

3.4 REGIME PREMIALE PER I “SOGGETTI FISCALMENTE SOSTENIBILI”

3.4.1 IL SOGGETTO FISCALMENTE SOSTENIBILE

Come anticipato nei paragrafi precedenti, sono stati presentati due emendamenti al Senato e poi alla Camera alla Legge di Stabilità 2016 a cura della Delegazione parlamentare trentina, e un Disegno di Legge sottoscritto da diversi Senatori, i quali proponevano rispettivamente una nuova modalità di accertamento in modalità digitale (paragrafo 3.3.3) e un nuovo regime premiale sotto il profilo tributario per i “Soggetti Fiscalmente Sostenibili”.

Le modifiche normative contenute nel secondo articolo del Disegno di Legge, nascono dalla irrinunciabile e improrogabile necessità di individuare sistemi efficaci e concreti per riportare legalità ed equità nel sistema fiscale italiano, al fine di diminuire la pressione fiscale a sostegno della crescita e di migliorare il rapporto tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, basandolo su un rafforzamento della trasparenza, della fiducia e della buona fede.

Il raggiungimento di tale obiettivo passa inevitabilmente per la condivisione da parte dei contribuenti di una strategia fiscale volta alla valorizzazione dei soggetti più inclini alla trasparenza ed alla focalizzazione dei controlli su quelli meno collaborativi, per un rapido e stabile recupero del *tax-gap*.

È in questo contesto che la modifica legislativa in oggetto introduce un nuovo regime premiale riservato ai cd. “Soggetti Fiscalmente Sostenibili”: una categoria di contribuenti che si intende far emergere e valorizzare in considerazione della loro disponibilità alla collaborazione e alla trasparenza nei confronti dell’Amministrazione finanziaria. Anche in questo caso il perno è rappresentato dal massivo ricorso alla digitalizzazione – senza oneri per lo Stato – che permette ai contribuenti di archiviare i propri dati e documenti fiscalmente rilevanti in portali dedicati accessibili via internet e che rispettino i requisiti previsti volti a garantire la sicurezza, la privacy e ad assicurare la tracciabilità di tutte le operazioni compiute dagli utenti.

Peraltro, la possibilità di aderire al regime anche da parte delle persone fisiche senza partita IVA apre prospettive nuove per il reperimento dei dati fiscalmente utili alla compilazione del 730 pre-compilato e altri servizi che potrebbero essere riconosciuti ai contribuenti per facilitare i rapporti con l'Amministrazione finanziaria, oltre che a facilitare i controlli relativi al redditometro e ad indirizzarli sui soggetti meno trasparenti.

I "Soggetti Fiscalmente Sostenibili" si impegnano, secondo un protocollo individuato dalla norma che specifica un elenco di dati e documenti, a mettere a disposizione dell'Amministrazione finanziaria i dati e documenti in maniera preventiva - indipendentemente dall'intervento di una procedura di accertamento o verifica fiscale - e continuativa, 24 ore su 24, a fronte di una serie di benefici di varia natura.

Con riferimento ai dati e documenti esposti dal Soggetto Fiscalmente Sostenibile, possiamo affermare trattarsi di documenti, perlopiù contabili, che hanno una valenza ai fini dell'accertamento e delle verifiche fiscali, aggiunti a degli altri, che sono a sostegno e a favore di un più agevole controllo delle posizioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, in particolare: i movimenti di conto corrente giustificati che vanno ad anticipare le eventuali motivazioni che verrebbero richieste in alcuni casi di accertamento e verifiche fiscali, relativamente alla movimentazioni finanziarie, garantendo il superamento delle presunzioni di Legge; per i soggetti tenuti al deposito del bilancio di esercizio, il bilancio di esercizio con controllo documentale agevolato, un documento digitale che, sempre grazie alle attuali tecnologie, permette di "navigare" il conto economico, visualizzando, per ogni voce principale prevista in base allo schema di bilancio UE, i documenti corrispondenti che la compongono.

Le particolari condizioni riservate ai "Soggetti Fiscalmente Sostenibili" si dividono invece in quattro gruppi.

Il primo gruppo concerne la semplificazione e lo snellimento degli adempimenti previsti per le società e per le persone fisiche che svolgono attività di lavoro autonomo e di impresa, che hanno raggiunto una mole e una pervasività tali da avere riflessi preoccupanti sulle casse e sulla vita lavorativa e aziendale dei

contribuenti. In tal senso vengono riconosciuti al contribuente, che opta per il regime premiale, degli esoneri in relazione a numerose comunicazioni obbligatorie, superate dalla disponibilità dei dati e dei documenti in maniera continuativa.

Il secondo gruppo mira a rendere effettivo il rapporto di collaborazione fisco-contribuente, anche attraverso un canale preferenziale di assistenza: viene prevista una modalità breve di interpello per i soggetti che possono presentarlo, che permette delle “risposte” più veloci ad eventuali interrogativi fiscali così come un canale di assistenza negli adempimenti amministrativi. Tali previsioni concorrono a incrementare considerevolmente la capacità di controllo e contenimento del rischio fiscale da parte del contribuente rendendo meno stringente la necessità di doversi dotare di strutture interne di controllo di tale rischio, peraltro economicamente sostenibili solo dalle imprese di grandi dimensioni. Infine, è prevista una procedura facilitata di rimborso per i soggetti che possono presentarne istanza.

Il terzo gruppo inerisce la procedura di accertamento e di verifica fiscale nonché i profili sanzionatori.

Da un lato, riconosce una significativa riduzione – di due anni – dei termini di accertamento, resa possibile dalle innovative modalità di messa a disposizione di dati e documenti che agevolano e velocizzano fortemente un eventuale controllo. Dall’altro lato, si riconosce un regime sanzionatorio agevolato, in conseguenza della buona fede dichiarata dal contribuente optando per tale regime. Infine, si è contenuto il diritto dell’Agenzia delle Entrate e del Corpo della Guardia di Finanza:

- di agire con l’attività ispettiva fisica presso la sede del contribuente o di chi ne fa le veci, professionisti e depositari delle scritture contabili, che può essere effettuata solo con autorizzazione preventiva del Procuratore della Repubblica o dell’Autorità più vicina e in ogni caso non può superare il 50 per cento dei giorni di permanenza previsti dallo Statuto del contribuente. Questo per ridurre al minimo l’invasività dei controlli verso i soggetti maggiormente orientati alla trasparenza e alla collaborazione;

- di controllare la conformità dei documenti rispetto a quelli originali, riducendoli ai casi in cui vi sono gravi indizi che tale conformità sia mancante; tali indizi dovranno essere verbalizzati, per far sì che vengano esplicitate la ragione della scelta dei verificatori di eseguire tale verifica.

Il quarto e ultimo gruppo riguarda le agevolazioni fiscali in senso stretto, ossia: la riduzione del reddito imponibile grazie al riconoscimento di una deduzione forfetaria del 8% dal reddito inerente l'opzione, ossia dal reddito prodotto dal soggetto (società e persone fisiche che producono reddito di impresa o di lavoro autonomo) che ha condiviso i documenti individuati dalla norma.

la riduzione dell'imposta delle persone fisiche senza partita IVA in termini di detrazione fissa di 500,00 Euro.

Tali importanti agevolazioni sono finalizzate ad ampliare il più possibile la platea di soggetti che optano per tale regime. Maggiore è la diffusione del regime premiale individuato, più efficace e veloce sarà la trasformazione e l'evoluzione del sistema fiscale italiano: il regime premiale in oggetto può e vuole essere prodromico e portare gradualmente a un sistema fiscale dove vigono principi di giustizia ed equità e dove siano effettivamente rispettati i principi su cui si fonda il nostro ordinamento tributario. Con una innovativa strategia di contrasto all'evasione e una promozione di una cultura nuova alla base del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, sarà possibile ridurre in maniera concreta e sensibile il peso fiscale e semplificare la normativa che oggi soffre di eccessiva complessità e stratificazione.

Sarebbe auspicabile l'introduzione di un registro dei "Soggetti Fiscalmente Sostenibili", in modo che i contribuenti che aderiscono si vedano riconosciuto una sorta di "Certificato di Trasparenza", che potrebbe essere introdotto come prerequisito per la partecipazione a gare di appalto pubbliche o altre operazioni in cui gioca un ruolo attivo lo Stato. In particolare per le imprese, potrebbe giovare in termini di vantaggio competitivo, oltremodo nei confronti di partner esteri. Tale registro inoltre, può rafforzare la volontà di dare ai "Soggetti Fiscalmente Sostenibili" un riconoscimento anche sociale e valorizzare in senso più ampio la loro scelta.

Tale articolo riguardante il “Soggetto fiscalmente sostenibile” è stato presentato nel Disegno di Legge in un'unica versione, laddove invece al Senato e alla Camera sono stati presentati, formulazione del tutto analoga, in due versioni, la prima contenente la copertura finanziaria (presente nel Disegno di Legge), la seconda invece senza copertura finanziaria. In questa seconda versione l'articolo non prevedeva, per l'appunto, l'applicazione di una deduzione forfetaria dell'8%, in diminuzione del reddito imponibile prodotto dal soggetto che ha effettuato l'opzione per il regime previsto dal presente articolo (cui comma 5, lett. f)) e l'applicazione di una detrazione forfetaria fissa di euro 500,00 sull'imposta delle persone fisiche (cui comma 7, lett. e)).

SENATO DELLA REPUBBLICA
DISEGNO DI LEGGE n. 2141
XVII Legislatura

Disposizioni per la digitalizzazione degli accertamenti e delle verifiche fiscali e per l'istituzione del regime premiale dei cd. “Soggetti Fiscalmente Sostenibili”

Art. 2

(Regime premiale dei cd. “Soggetti Fiscalmente Sostenibili”)

1. *Al fine di realizzare un sistema fiscale più equo e trasparente a sostegno della crescita e degli investimenti, con l'obiettivo di perseguire una riduzione dell'incertezza in campo fiscale e delle aree grigie che favoriscono l'evasione e allo scopo di far emergere e premiare i contribuenti che si rendono disponibili a cambiare approccio e a instaurare con l'Amministrazione finanziaria un peculiare rapporto collaborativo, basato su un rafforzamento della trasparenza e della buona fede, a decorrere dal 1° gennaio 2017, viene introdotto il nuovo regime dei cd. “Soggetti Fiscalmente Sostenibili”.*

2. *Ai fini dell'applicazione del regime premiale previsto del presente articolo, si considerano "Soggetti Fiscalmente Sostenibili":*

a) *le società di cui all'articolo 73 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, le società e gli enti ad esse equiparati di cui all'articolo 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e le persone fisiche esercenti attività di lavoro autonomo e di impresa di cui agli articoli 53 e 55 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 che optano per la "condivisione continuativa in modalità digitale", con l'Agenzia delle Entrate e il Corpo della Guardia di Finanza, dei seguenti documenti:*

- 1) *fatture emesse e ricevute;*
- 2) *corrispettivi, scontrini e ricevute fiscali;*
- 3) *fatture, ricevute e altri documenti obbligatori inerenti spese detraibili e deducibili;*
- 4) *libri e registri obbligatori;*
- 5) *libro unico del lavoro, cedolini paga e altri documenti obbligatori relativi al lavoro dipendente e assimilato;*
- 6) *conti di mastro;*
- 7) *scritture ausiliarie di magazzino e stati avanzamento lavori;*
- 8) *atti e contratti, anche non soggetti a registrazione;*
- 9) *movimenti di conto corrente giustificati, ossia che prevedano, per ogni movimentazione, una specifica annotazione relativa alla natura dell'operazione compiuta;*
- 10) *per i soggetti tenuti al deposito il bilancio di esercizio, un bilancio che preveda il controllo documentale agevolato, ossia che permetta di visualizzare per ogni principale voce di conto economico i documenti corrispondenti che la compongono;*
- 11) *apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, 445 nella quale il soggetto dichiara e garantisca, sotto la propria responsabilità, che i dati e i documenti in formato digitale di cui alle lettere precedenti sono conformi all'originale;*

b) *le persone fisiche senza partita IVA che optano per la "condivisione continuativa in modalità digitale" con l'Agenzia delle Entrate e il Corpo della Guardia di Finanza, dei seguenti documenti:*

- 1) *fatture, ricevute e altri documenti obbligatori inerenti spese detraibili e deducibili;*

- 2) *fatture, ricevute e altri documenti rilevanti inerenti le spese ritenute significative ai fini dei calcoli del redditometro;*
- 3) *cedolini paga e altri documenti obbligatori relativi al lavoro dipendente e assimilato;*
- 4) *atti e contratti, anche non soggetti a registrazione;*
- 5) *movimenti di conto corrente giustificati, ossia che prevedano, per ogni movimentazione, una specifica annotazione relativa alla natura dell'operazione compiuta;*
- 6) *apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, nella quale il soggetto dichiara e garantisce, sotto la propria responsabilità, che i dati e i documenti in formato digitale di cui alle lettere precedenti sono conformi all'originale.*

3. *Ai fini dell'applicazione del regime premiale previsto dal presente articolo, per "condivisione continuativa in modalità digitale" si intende la messa a disposizione 24 ore su 24 dei dati e dei documenti di cui al precedente comma 2, lettere a) e b) all'Agenzia delle Entrate e al Corpo della Guardia di Finanza, mediante la condivisione, via internet, di tali dati e documenti in formato digitale, attraverso portali web dedicati, scelti dal contribuente, che non richiedano alcuna installazione software e hardware e che garantiscano la crittografia dei dati, la tracciabilità di tutte le operazioni e modalità di accesso dotate di sistemi di autenticazione forte. Tali portali web non devono prevedere alcun onere per la registrazione e l'accesso da parte dell'Agenzia delle Entrate e del Corpo della Guardia di Finanza, né per tutte le operazioni dagli stessi compiute. I dati e i documenti messi a disposizione con le modalità di cui al presente comma dovranno essere leggibili e dovranno essere organizzati e consultabili per esercizio fiscale e per tipologia di documento. I documenti contabili, relativamente ai quali è prevista la registrazione cronologica, dovranno essere ordinati e consultabili per data e numero progressivo.*

4. *Ai fini della semplificazione e dello snellimento degli adempimenti che fanno capo ai "Soggetti Fiscalmente Sostenibili" individuati al comma 2, lettera a) vengono riconosciuti i seguenti esoneri:*

- a) *esonero dall'obbligo di presentare le comunicazioni di cui all'articolo 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in Legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1 della L. 30 luglio 2010, n. 122, e all'articolo 1, comma 1, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 maggio 2010, n. 73, nonché la comunicazione dei dati relativi ai contratti stipulati dalle società di leasing e dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e di noleggio, ai sensi dell'articolo 7, comma 12, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605;*
 - b) *esonero dall'obbligo di presentare le comunicazioni di cui all'articolo 2 comma 36-sexiesdecies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito in Legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1 della Legge 14 settembre 2011, n.148.*
5. *Allo scopo di instaurare un particolare rapporto di assistenza e collaborazione con i "Soggetti Fiscalmente Sostenibili" individuati al comma 2, lettera a) sono loro riconosciuti i seguenti benefici:*
- a) *applicazione della procedura abbreviata di interpello di cui all'articolo 6, comma 2 del D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128;*
 - b) *assistenza negli adempimenti amministrativi da parte dell'Amministrazione finanziaria con modalità da definirsi con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate;*
 - c) *esecuzione in via prioritaria dei rimborsi di cui all'articolo 30 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale, anche in assenza dei requisiti di cui al predetto articolo 30, terzo comma, lettere a), b), c), d) ed e);*
 - d) *riduzione di due anni del termine di decadenza di cui all'articolo 57, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e del termine di decadenza di cui all'articolo 43, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;*
 - e) *applicazione di un regime sanzionatorio agevolato, che prevede sanzioni amministrative ridotte della metà e comunque non applicate in misura superiore al minimo edittale, la cui riscossione è inoltre sospesa fino alla definitività dell'accertamento;*

f) applicazione di una deduzione forfetaria dell'8%, in diminuzione del reddito imponibile prodotto dal soggetto che ha effettuato l'opzione per il regime previsto dal presente articolo;

6. Considerato il particolare rapporto di collaborazione instaurato con i "Soggetti Fiscalmente Sostenibili" individuati al comma 2, lettera a) in caso di accertamento e verifiche fiscali nei loro confronti, le Agenzia delle Entrate e il Corpo della Guardia di Finanza si impegnano a rendere il meno invasivo possibile i controlli. In particolare, i verificatori:

a) possono procedere a ispezioni fisiche presso i locali destinati all'esercizio di attività o utilizzati dai medesimi o presso il professionista o altro soggetto a cui è affidata la tenuta e la conservazione della loro contabilità, previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina, che giustifichi l'esigenza effettiva di indagine e controllo sul luogo. In caso di presenza di tale autorizzazione, la permanenza indicata all'articolo 12, comma 5 della L. 27 luglio 2000, n. 212 viene ridotta nella misura del 50 per cento.

b) possono richiedere l'esibizione dei documenti originali in presenza di motivati e gravi indizi di non conformità dei documenti che dovranno essere verbalizzati.

Nei casi di accertamento fiscale nei confronti dei "Soggetti Fiscalmente Sostenibili", resta fermo il diritto dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza di richiedere ulteriore documentazione rispetto ai dati e ai documenti di cui al comma 2, lettera a) così come quella del contribuente di produrne.

7. Al fine di riconoscere benefici ai "Soggetti fiscalmente sostenibili" individuati al comma 2, lettera b) si prevede, in considerazione del particolare rapporto di collaborazione instaurato:

a) la riduzione di due anni degli ordinari termine di decadenza di cui all'articolo 57, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e del termine di decadenza di cui all'articolo 43, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

b) applicazione di un regime sanzionatorio agevolato, che prevede sanzioni amministrative ridotte della metà e comunque non applicate in misura superiore al

minimo edittale., la cui riscossione è inoltre sospesa fino alla definitività dell'accertamento;

- c) esecuzione in via prioritaria dei rimborsi fiscali entro tre mesi dalla presentazione delle relative istanze;*
- d) l'assistenza negli adempimenti amministrativi e una risposta celere agli interrogativi fiscali posti da parte dell'Amministrazione finanziaria, con modalità da definirsi con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate;*
- e) l'applicazione di una detrazione forfetaria fissa di euro 500,00 sull'imposta delle persone fisiche.*

Considerato il particolare rapporto instaurato con i "Soggetti Fiscalmente Sostenibili" individuati al comma 2, lettera b), in caso di accertamento e verifiche fiscali nei loro confronti, le Agenzia delle Entrate e il Corpo della Guardia di Finanza si impegnano a rendere il meno invasivo possibile i controlli. In particolare, i verificatori possono richiedere l'esibizione dei documenti originali in presenza di motivati e gravi indizi di non conformità dei documenti che dovranno essere verbalizzati.

Nei casi di accertamento fiscale nei confronti dei "Soggetti Fiscalmente Sostenibili" individuati al comma 2, lettera b), resta fermo il diritto dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza di richiedere ulteriore documentazione rispetto ai dati e ai documenti di cui al comma 2, lettera b) così come quella del contribuente di produrne.

8. *I contribuenti che intendono optare per il regime premiale di cui al presente articolo devono effettuare apposita opzione nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio rispetto al quale intendono condividere, con le modalità di cui al comma 3, i dati e i documenti di cui al comma 2 lettere a) e b), indicando l'indirizzo del portale web dove gli stessi hanno provveduto ad archiviare predetti dati e documenti. Tale opzione, se non revocata, si estende di quinquennio in quinquennio. Entro il termine di presentazione della medesima dichiarazione dei redditi, il contribuente dovrà notificare la cd. "Comunicazione di Avvenuta Condivisione", contenente le modalità di accesso al portale web dove sono stati archiviati i dati e i documenti di cui al comma 2, lettere a) e b), per permetterne l'effettivo accesso da parte dell'Agenzia delle Entrate e del Corpo della Guardia di Finanza. Tale comunicazione dovrà avvenire tramite il portale web dove sono stati archiviati e messi a disposizione, con le modalità di cui al comma 3, i dati e i documenti di cui al comma 2,*

lettere a) e b), su indirizzi e-mail deputati esclusivamente a tale scopo e indicati da ogni Direzione regionale e provinciale dell'Agenzia delle Entrate e da ogni Comando del Corpo della Guardia di Finanza entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

9. In caso di:

a) omissione della effettiva condivisione dei dati e dei documenti di cui al comma 2, lettere a) e b), con le modalità di cui al comma 3, entro i termini di cui al comma 8;

b) incompletezza dei dati e dei documenti di cui al comma 2, lettere a) e b);

l'Agenzia delle Entrate e il Corpo della Guardia di Finanza inviano al "Soggetto Fiscalmente Sostenibile" una comunicazione, sollecitandolo a provvedere a regolarizzare la sua posizione. Qualora la regolarizzazione non avvenisse entro 30 giorni dalla data di notifica di tale comunicazione, vengono meno gli effetti individuati dal regime premiale previsto dal presente articolo.

10. Fatta eccezione per le deduzioni di imposta di cui alla lettera f) del comma 5, quanto previsto dal presente articolo è applicabile anche ai soggetti di cui all'articolo 1 della L. 23 dicembre 2014 n. 190, commi da 54 a 88.

CONCLUSIONI

A conclusione di quanto detto fino ad ora, si vuole sottolineare come sia presente un impegno delle Istituzioni volto a migliorare il rapporto esistente con il contribuente. Tale impegno si manifesta nell'introduzione di nuove politiche e nuovi strumenti volti a creare un rapporto di collaborazione improntato sulla reciproca fiducia e sulla lotta all'evasione, la quale rappresenta un danno per tutti i cittadini.

Per quanto riguarda la lotta all'evasione, vorrei evidenziare come, di prassi, si tende a parlare di questo fenomeno senza soffermarsi sul fatto che l'evasione è anche legata al livello di integrità e di cultura di un Paese. In Italia invece, e purtroppo, molti tendono addirittura a percepire tale comportamento come una sorta di dinamica socialmente accettata, una necessaria reazione alla condotta disonesta di altri e al malfunzionamento del sistema, un metodo che porta giustizia laddove non ce n'è e che permette all'evasore di avvantaggiarsi, di sopravvivere e di non lasciarsi schiacciare dalla pressione fiscale.

Rare volte invece ci si ferma a pensare a cosa comportano realmente questi comportamenti frodati, e ancora in meno occasioni si ragiona sul fatto che, forse, il primo a essere danneggiato dall'evasione è l'evasore stesso, ancora prima dello Stato. Ciò nel senso che il primo danno prodotto dall'evasione fiscale non sono, forse, i 150 o i 200 miliardi di mancato gettito per lo Stato ma le conseguenze che l'evasione produce proprio sull'evasore e sulla sua capacità di pretendere uno Stato fondato sulla giustizia (e pertanto sulle possibilità di crearlo).

Chi vive in uno stato di "disonestà", anche se per pochi spicci (non dimentichiamo che non è mai solo una questione di quantità ma soprattutto di principio), non può sentirsi "a posto" e sereno e quindi, anche se pensa di aver agito in proprio favore, in realtà si è messo in una posizione di estrema debolezza, dalla quale non può pretendere nulla. Può lamentarsi, può pensare che gli altri facciano peggio di lui e quindi giustificarsi, può trovare motivazioni che per certi versi paiono valide per spiegare il suo comportamento e perpetuarlo, ma quello che non può fare è

rivendicare onestà, giustizia e rispetto delle regole. Non possiamo chiedere legittimamente qualcosa che non sappiamo dare o fare noi stessi.

Ed è quindi prima di tutto il contribuente che ha il dovere di rivendicare il ruolo dello Stato per garantire giustizia. E può farlo solo se ha ricostruito dentro di sé le basi per pretendere dagli altri valori che lui stesso ha intenzione di rispettare sempre e quindi se ha profondamente compreso che ogni comportamento disonesto va contro il suo interesse e non solo quello dello Stato, che peraltro, non dimentichiamolo, altro non è che la rappresentazione di noi tutti come “insieme”. Lo Stato ha poi certamente il dovere di creare le condizioni affinché il contribuente si comporti in maniera onesta e giusta e ha il compito di guidarlo, di indirizzarlo, di riferirgli regole e pene finalizzate al rispetto di valori fondamentali, come quello dell’onestà, per permettergli di sentirsi intimamente sereno e desideroso di vivere in un Paese equo, basato sulla giustizia e la legalità. Anche lo Stato per fare questo, in un certo senso, deve saper ricostruire dentro di sé le basi per poter offrire ai contribuenti questo “servizio”, garantendo che tutti paghino le tasse e in una quantità sostenibile e con criteri e modalità che integrino realmente i principi che stanno alla base del nostro sistema tributario ma che attualmente non sono rispettati.

Inoltre dovrebbe riuscire a promuovere un nuovo approccio basato sulla buona fede e sulla fiducia, contrastando e cambiando quella che ormai è nota come “la cultura del sospetto”, dove ogni comportamento o atto del contribuente viene prima condannato con strumenti presuntivi e successivamente “smentito” dalle misure difensive portate dallo stesso.

Strumenti improntati sulla collaborazione preventiva, sulla trasparenza nonché sulla instaurazione di un dialogo collaborativo volto a limitare le presunzioni dei controllori e quindi a migliorare la “cooperative compliance” tra Amministrazione finanziaria e contribuente possono certamente rappresentare un passo importante verso questo obiettivo perché aiutano a superare la “sfiducia” e a riavvicinare gli interessi e le sensibilità dei due attori del sistema fiscale, superando i contrasti che si sono creati tra loro negli anni passati. In questo senso il miglioramento di strumenti come il ravvedimento operoso, attraverso cui si prevedono maggiori

possibilità per il contribuente di sanare la propria posizione, rappresenta un vero e proprio strumento utile. Anche interventi come il “Progetto pilota” dell’Agenzia delle Entrate, il Tutoraggio o l’ultimo introdotto, il “Regime di adempimento collaborativo”, aiuteranno sicuramente a migliorare il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, nonché lavoreranno in favore della lotta all’evasione fiscale.

È da evidenziare anche che tali strumenti partono da un’idea dove il contenzioso rappresenta “solamente” *extrema ratio* del rapporto, il quale può essere evitato dalla condivisione e confronto tra le posizioni e dal dialogo instaurato tra Fisco e Contribuente. È auspicabile, pertanto, che, anche in sede procedurale, si dia effettivamente corso a questa logica collaborativa e meno invasiva di cultura della presunzione e del sospetto tramite la modernizzazione⁸⁰ delle stesse a livello tecnologico e concettuale.

Urge sottolineare che, a mio parere, tali strumenti soffrono di un importante criticità che rendono tali strumenti non applicabili a tutti i contribuenti ma solamente ai Grandi contribuenti nell’immediato e ai Contribuenti di medie dimensioni in futuro. Tale criticità è rappresentata dall’obbligo di previsione di un sistema di misurazione del rischio fiscale. Un requisito imposto di questo genere rappresenta per i Grandi contribuenti un onere sostenibile, in quanto la struttura degli stessi dovrebbe già comprendere detto sistema, ma non sarebbe altrettanto sopportabile per i piccoli contribuenti, in quanto per predisporre un sistema di questo tipo incorrerebbero in oneri economici non indifferenti e ristrutturazioni aziendali importanti.

Tale fatto limita in modo considerevole l’applicabilità dei regimi “premiati” per coloro che, date le dimensioni dell’impresa o date le sue caratteristiche di “piccolo” contribuente, non possono accedervi per mancanza di requisiti. Vero è anche che il Legislatore pone comunque la possibilità che tali regimi si possano in futuro applicare anche ai piccoli contribuenti, ma questo richiederebbe di

⁸⁰ In tal senso: “verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo”, di Maurizio Leo, il Fisco, 2015, 29, 2807.

modificare per lo meno questo requisito che nelle politiche aziendali attuali sembra essere il punto di partenza per combattere l'evasione.

Per quanto attiene invece al decreto che prevede un regime favorevole per coloro che applicano la fatturazione elettronica tra privati, ritengo che si tratti di uno strumento certamente in linea con gli scopi dichiarati e con il miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente. Unico limite ravvisabile, oltre a quello superabile dell'adeguamento tecnologico, è quello del reperimento da parte degli organi deputati al controllo dei soli dati di fatturazione e non già di tutta la documentazione contabile e extracontabile necessaria per effettuare un controllo documentale sostanzialmente completo. Nota a favore di tale provvedimento è senz'altro la diminuzione degli adempimenti e la semplificazione portata nei processi, che permette una notevole evoluzione del sistema nonché una standardizzazione dei modelli di riferimento delle fatture. A mio avviso infatti, una vera semplificazione del sistema non può che passare da una standardizzazione delle procedure e delle possibilità per diminuire il livello di complessità del sistema stesso.

Ciò premesso si ritiene che il progetto di Filosofia fiscale s.r.l. possa ben integrarsi con gli strumenti già utilizzati dal Legislatore e in particolar modo con quest'ultimo provvedimento e che tale iniziativa potrebbe rappresentare un ulteriore passo avanti, giocando un ruolo di primaria importanza anche nel superamento degli ostacoli di tipo culturale e sociale.

Questo perché, attraverso il nuovo approccio promosso da Filosofia fiscale s.r.l., si andrebbe a stravolgere l'attuale impostazione che è basata sulla "caccia all'evasore" anziché sulla valorizzazione dei contribuenti onesti e trasparenti.

Tale passaggio sarebbe fondamentale e a mio avviso assolutamente efficace oltre che portatore di maggiore giustizia ed equità, in quanto l'attuale approccio va ingiustamente a colpire tutti per prenderne pochi, creando un sistema dove il non evasore non è in alcun modo valorizzato dallo Stato. Cambiando visione invece, si rafforzerebbero i controlli rendendoli più mirati e si manterrebbero le imposizioni e gli adempimenti sui contribuenti meno disponibili alla trasparenza e alla collaborazione, mentre si riconoscerebbe un trattamento premiale a chi,

volontariamente, evidenzia la propria onestà e buona fede. In altre parole tale strumento permetterebbe di far emergere indirettamente i “possibili” evasori grazie all’emersione degli “non evasori”. In questo caso quindi anche le attenzioni dei verificatori fiscali potrebbero concentrarsi in modo più diretto all’accertamento delle situazioni “non emerse”, o emerse indirettamente.

D’altra parte, il progetto proposto da Filosofia fiscale s.r.l. potrebbe aiutare anche a innovare e informatizzare i processi di accertamento e di verifica fiscale, rinnovandoli dal punto di vista tecnologico, il che porterebbe grandi vantaggi sia dal punto di vista della facilitazione delle procedure di controllo in termini temporali e finanziari, sia in ambito di riduzione della permanenza dei verificatori nelle sedi dei contribuenti ad indiscutibile beneficio del regolare svolgimento delle attività nonché del poter “finalmente” realizzare una maggiore tutela riconosciuta a tutti i contribuenti e valorizzare i principi di legalità, equità e giustizia previsti dallo Statuto del contribuente.

A mio avviso però, il progetto di Filosofia fiscale s.r.l. può incontrare ostacoli operativi rappresentati non poi tanto dalla sostenibilità economica bensì in termini di necessità di cambiamenti delle abitudini dei contribuenti. Infatti tale strumento chiede al contribuente di sforzarsi a cambiare la propria cultura, passando dal documento cartaceo al mondo nuovo e in continua evoluzione del documento digitale-elettronico e del “Cloud”. Questo può comportare un notevole impegno nel modificare le proprie procedure interne di gestione, archiviazione e condivisione documentale, mentre incide poco sulla necessità di allineamento tecnologico in quanto occorrerebbe un minimo sforzo a livello strutturale (computer, scanner, ecc.) e a livello informativo-conoscitivo.

A mio avviso tale iniziale ostacolo è facilmente superabile con l’integrazione di nuove procedure in maniera costante, in quanto molto spesso vi è una notevole dispersione documentale dovuta agli attuali sistemi di archiviazione e condivisione dei documenti che potrebbe essere superato fissando nuove regole di processo. Sicuramente si richiede un impegno costante per mantenere la gestione documentale in modo ordinato e aggiornato, il che inizialmente si tradurrebbe in un carico di lavoro, ma che successivamente potrebbe sicuramente

mostrare la sua utilità e vantaggio nella ricerca, nella condivisione, negli spazi e nelle tempistiche. Basti pensare alla possibilità che l’Agenzia delle Entrate ci richieda un documento e alle azioni che al giorno d’oggi compiamo per cercare quel documento nei plichi di fogli che abbiamo, sicuramente una digitalizzazione dei documenti e un ordine negli stessi gioverebbe non solo nella ricerca, ma anche nel dialogo con la stessa Agenzia, dialogo che peraltro può avvenire all’interno delle piattaforme lasciando traccia dello stesso.

In ultimo vorrei soffermarmi sulle ragioni che hanno portato alla inammissibilità degli emendamenti alla Legge di Stabilità 2016 presentati al Senato e successivamente alla Camera a cura della Delegazione parlamentare trentina. Tali emendamenti potevano concretizzarsi di una politica di cooperative compliance più forte e consistente, soprattutto per quanto riguarda l’articolo dove si identificava il “Soggetto fiscalmente sostenibile”, al quale si riconosceva un regime premiale, laddove si aveva la possibilità concreta di evidenziare l’emersione dei contribuenti onesti a discapito dei “possibili” evasori. Detta ammissibilità è “mancata” in quanto la giusta collocazione di tali interventi non poteva essere nella Legge di Stabilità, Legge già blindata dal Governo e non in grado di aprirsi ad emendamenti di una certa portata innovativa del sistema fiscale, anche solo per ragioni di impossibilità di approfondimento certamente necessario delle proposte di modifica legislativa avanzate e di possibile loro modifica e adeguamento rispetto ad altri provvedimenti in vigore (ad esempio il decreto sulla fatturazione elettronica tra privati). In tal senso, come già detto nei paragrafi precedenti, è volontà dei proponenti portare la proposta all’attenzione del Legislatore con altri strumenti, quali per l’appunto un apposito disegno di Legge o magari anche con modifiche legislative a decreti più vicini in termini di obiettivi e ambiti operativi.

Va da sé che, per poter andare a buon fine un progetto di questo tipo, al di là delle tecniche di proposta legislativa, è necessario che esista una reale volontà del sistema nel suo complesso di trasformarsi, superando logiche radicate e resistenze implicite che ostacolano l’avanzare di strumenti tecnologici che ormai permettono, concretamente e sostanzialmente, l’abbondono della cultura del

sospetto e l'evasione fiscale. In un certo senso deve essere maturata la volontà di vivere e creare un'Italia dove l'evasione fiscale non rappresenta più una piaga sociale e una caratteristica del Paese ma dove vige l'onestà e la trasparenza. Perché ciò sia possibile è necessario un cambiamento interiore prima che esteriore, ossia che sorga la consapevolezza di come un sistema non fondato su tali valori non possa sostenersi, se non creando gravi danni e svantaggi per tutti che, prima o poi, diventeranno insopportabili, se già non lo sono.

BIBLIOGRAFIA

- S. ALBANESE, R. DONZÌ, *“Accessi, ispezioni e verifiche”*, Maggioli Editore, 2013, pagg. 66-67;
- F. ANTONACCHIO, *“Tax governance e gestione dei rischi fiscali”*, il Sole 24 Ore, 2013, Milano;
- F. ARAMINI E M. PELLICCHIA, *“Fisco e Grandi contribuenti: il progetto pilota “regime di adempimento collaborativo”*, il Sole 24 ore, 2013;
- G. BARONE E S. MOCETTI, *“Lealtà fiscale e inefficienza della spesa pubblica”*, 2009, Temi di discussione n. 732;
- A. BOLLA, *“Organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco”*, 2014, pagg. 3-4;
- L. CACCIAPAGLIA, D. PEREZ CORRADINI E M. FIAMMELLI, *“Il nuovo ravvedimento operoso. Cosa cambia con la Legge di stabilità 2015”*, Maggioli Editori, 2015;
- A. CARIDI E G. CANTON, *“Cooperative Compliance e Tax control”*, Business International, 2014, pagg. 25-26;
- G. CONFERENTE, *“I controlli fiscali alle aziende che adottano la conservazione digitale della documentazione”*, il fisco, 2006, 37, pag. 19;
- A. CORSINI, *“La manovra salva Italia”*, il Sole 24 Ore, 2011, Guida operativa n. 1, pagg. 66-69;
- E. DE MITA, *“Interesse fiscale e tutela del contribuente”*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, pagg. 11 e ss.;

G. DIRETTO, I. LAMORGESE, I. PANSARDI, A. RIZZELLI E M. VILLANI, *“Le strategie difensive nel contenzioso tributario”*, Maggioli Editore, 2015, pagg. 122 e ss.;

B. FERRONI, *“Lo schema di decreto delegato sul nuovo regime di adempimento collaborativo”*, *il Fisco*, 2015, 21, pag. 2021;

B. FERRONI, *“Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio”*, *il Fisco*, 2014, 20, pagg. 1950-1952;

L. FORESTAN, *“La conservazione sostitutiva dei documenti e dei registri contabili”*, *il Commercialista Veneto*, n. 224 del marzo/aprile 2015, pagg. 21-22;

P. FORMICA E L. PERUZZU, *“Un altro passo verso un nuovo e più proficuo rapporto tra fisco e contribuente”*, *il Fisco*, 2015, 24, pag. 2313;

L. FRUSCIONE E B. SANTACROCE, *“La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto fisco-impresa”*, *il Fisco*, 2014, 20, pag. 1957;

E. FUSA, *“D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 - il sistema del controllo interno: importante elemento per la tax compliance”*, *il Fisco*, 2015, 32-33, pag. 3115;

A. GENTILE, S. GIANNINI, *“Evasione fiscale e “tax compliance””*, *il Mulino*, 2012;

A. GIOVANARDI, *“Relazione del Prof. Andrea Giovanardi sui contenuti dell’atto del Governo n.163”*, 20 maggio 2015, pagg. 13-14;

M. LEO, *“Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo”*, *il Fisco*, 2015, 29, pag. 2807;

S. LOCONTE, *“Adempimento collaborativo: l’Agenzia da controllore a consulente”*, Ipsoa, 2015;

M. LONGONI, *“La manovra fiscale di Monti”*, Italia Oggi, 2011, 27, pagg. 84-87;

C. MELILLO, *“L’evoluzione del rapporto fisco-impresa secondo le linee guida dell’ocse”*, Rassegna Tributaria, 2015, 4, pag. 932;

G. MARONGIU, *“Lo statuto dei diritti del contribuente nell’accertamento e nel processo”*, Diritto e Pratica Tributaria, 2014, 6, pag. 954;

G. MARONGIU, *“Dall’imposta al contribuente”*, Diritto e Pratica Tributaria, 2015, 5, pag. 651;

G. MARONGIU, *“Lo Statuto dei diritti del contribuente”*, Torino, 2010, pagg. 24 e ss.;

S. MORO, *“Termini conservazione scritture contabili”*, webmanualguide, 2014;

F. MOSCHETTI, *“La capacità contributiva”*, Padova, 1993;

M. NICOLIELLO, *“Il regime delle nuove iniziative produttive”*, La mia Partita IVA, 2012;

A. NUZZOLO E P. VALENTE, *“Tax governance e cooperazione rafforzata con il fisco”*, il Fisco, 2014, 19, pag. 1853;

L. OCCHETTA, I. LA CANDIA, *“Cooperative tax compliance e gestione del rischio fiscale: un nuovo patto fisco-contribuente?”*, il Sole 24 Ore, 2015, 7, pagg. 52-65;

G. PALUMBO, M.E. CHININEA E F. BIGIARINI, *“Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario”*, Cesi Professionale (Monografie), 2013, pagg. 115 e ss.;

P. PIANTAVIGNA, *“La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario: uno studio comparato”*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc. 2, 2015, pag. 267;

G. PIZZONIA, *“Il ravvedimento 2.0, tra deflazione del contenzioso, fiscalità negoziata e cripto-condonismo. prime note”*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2015, pag. 72;

V. POLLICE E G. QUAGLIANA, *“Regime di adempimento collaborativo: ok i primi passi del progetto pilota”*, Fisco Oggi, 2013;

M. RAMONA, *“Tendenze moderne nel rapporto tra Contribuente e Fisco”*, Giustizia Tributaria, 2015, pag. 2;

R. ROSATI, *“Allargato il tutoraggio fiscale”*, Italia Oggi, 2010, pagg. 3-26;

P. RUSSO, *“Manuale di diritto tributario, Parte Generale”*, Milano, 2002, pagg. 211 e ss.;

L. SALVINI, *“La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)”*, Rivista Diritto Tributario, 2000, pagg. 1-13;

F. SALOMONE, *“La fattura elettronica e sua conservazione”*, 2014, pagg. 5-9;

B. SANTACROCE E L. FRUSCIONE, *“La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto Fisco-Impresa”*, il Fisco, n. 20/2014, pag. 1957;

B. SANTACORCE E A. MASTROMATTEO, *“Anche la e-fattura tra privati viaggerà sul sistema per la Pa”*, il Sole 24 Ore, 2015;

- B. SANTACORCE, *“Fatture B2B, si parte dal 2017”*, il Sole 24 Ore, 2015;
- F. SCOCA, *“Brevi considerazioni sul modello del processo tributario”*, Diritto e Pratica Tributaria, 2015, 5, pag. 728;
- M. TRIVELLIN, *“Il principio di buona fede nel rapporto tributario”*, Milano, 2009, pagg. 12 e 315 ss.;
- S. UNGARO E E. MAIO, *“Fatturazione elettronica tra privati: smontiamo gli entusiasmi”*, Agenda Digitale, 2015;
- B. VALENTE E S. MATTIA, *“le prospettive nei nuovi standard di trasparenza e cooperazione fiscale”*, il Fisco, 2015, 38, pag. 3645;
- C. VENTURI, *“Bollatura e numerazione scritture contabili”*, Tuttocamere, 2013, pagg. 24-94;
- A. VIOTTO, *“La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente”*, in Rivista diritto tributario, fasc.2, 2013, pag. 203;
- A. VIOTTO, *“I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria”*, Milano, 2002, pagg. 185 e ss;
- AA.VV. *“Decreto Monti”*, IPSOA, 2011, pag. 53;
- AA.VV. *“La Manovra Monti”*, Il fisco, 2012, pagg. 41-44;
- AA.VV. *“Ravvedimento Operoso”*, il Fisco, 2015, Cap. IV, pagg. 53 e ss.;
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *“Il regime agevolato per le nuove iniziative produttive”*, 2008;

AGENZIA DELLE ENTRATE, *“Ravvedimento operoso: i chiarimenti sulle novità introdotte dalla Legge di stabilità 2015”*, Circolare n. 23 del 9 giugno 2015;

AGENZIA DELLE ENTRATE, *“Il nuovo ravvedimento operoso”*, Circolare del 15 aprile 2015;

INFORMAIMPRESE, *“Il Decreto Salva-Italia e le semplificazioni”*, 2012, 345;

REDAZIONE DI LLPT, *“Addio scontrino: fattura emessa solo su richiesta”*, 2015;

SISTEMA FRIZZERA, *“Accertamento - Verifiche e controlli”*, il Sole 24 Ore, 2015;

SISTEMA FRIZZERA, *“Modalità di accesso, ispezione e verifiche fiscali”*, il Sole 24 Ore, 2015;

SISTEMA FRIZZERA, *“Fattura elettronica”*, il Sole 24 Ore, 2015;

SOLE 24 ORE, *“L'esperto risponde”*, 06 luglio 2009;

SITOGRAFIA

www.webmanualguide.it

www.normattiva.it

www.fiscooggi.it

www.agenziaentrate.gov.it

www.soluzioni24fisco.ilsole24ore.com

www.altalex.com

www.italiaoggi.it

www.ipsoa.it

www.online.leggiditalia.it.ezp.biblio.unitn.it