

XVII legislatura

**Dossier del Servizio Studi
sull'A.S. n. 1058**

"Delega al Governo recante
disposizioni per un sistema
fiscale più equo, trasparente
e orientato alla crescita"

ottobre 2013
n. 63

a cura di: S. Moroni

Classificazione Tesco: Sistema tributario.

AVVERTENZA

Il presente lavoro illustra il contenuto del disegno di legge A.S. 1058, recante "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*".

L'iter del provvedimento è iniziato alla Camera il 26 giugno 2013, quando la Commissione Finanze ha avviato l'esame di alcune proposte di legge in materia fiscale (in particolare: le proposte di legge A.C. 282 (Causi e altri), A.C. 1122 (Capezzone e altri) e A.C. 1339 (Migliore), recanti norme in materia di revisione del sistema fiscale mediante delega al Governo; la proposta di legge A.C. 950 (Zanetti), recante norme in materia di contrasto all'elusione fiscale e abuso del diritto).

Dopo aver concluso l'esame in VI Commissione il 20 settembre 2013, il testo unificato delle proposte di legge è stato approvato dall'Aula della Camera il 25 settembre 2013.

Giunto al Senato, è stato assegnato alla 6^a Commissione permanente (Finanze e tesoro) in sede referente il 27 settembre 2013, con pareri delle commissioni 1^a (Aff. costituzionali), 2^a (Giustizia), 5^a (Bilancio), 7^a (Pubbl. istruzione), 9^a (Agricoltura), 10^a (Industria), 11^a (Lavoro), 13^a (Ambiente), 14^a (Unione europea).

Questo *dossier* aggiorna il *dossier* del Servizio studi della Camera n. 29/1 del 16 settembre 2013, relativo al testo unificato delle proposte discusse alla Camera.

◦ ◦ ◦ OMISSIS ◦ ◦ ◦

Articolo 6

(Gestione del rischio fiscale, governance aziendale e tutoraggio)

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.

2. Il Governo è altresì delegato a prevedere, nell'introduzione delle norme di cui al comma 1, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell'articolo 8 e ai criteri di limitazione e di esclusione della responsabilità previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata.

3. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni per revisionare e per ampliare il sistema di tutoraggio al fine di garantire una migliore assistenza ai contribuenti, in particolare a quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, per l'assolvimento degli adempimenti, per la predisposizione delle

dichiarazioni e per il calcolo delle imposte, prevedendo a tal fine anche la possibilità di invio ai contribuenti e di restituzione da parte di questi ultimi di modelli precompilati, nonché al fine di assisterli nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese.

4. Nell'introduzione delle norme di cui al comma 3 il Governo prevede l'istituzione di forme premiali, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che aderiscano ai sistemi di tutoraggio.

5. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni volte ad ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari, in coerenza con la finalità della lotta all'evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione, in particolare:

a) semplificando gli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti che intendono avvalersi del predetto istituto;

b) consentendo al contribuente, anche ove la riscossione del debito sia concentrata nell'atto di accertamento, di attivare meccanismi automatici previsti dalla legge per la concessione della dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione, ove ricorrano specifiche evidenze che dimostrino una temporanea situazione di obiettiva difficoltà, eliminando le differenze tra la rateizzazione conseguente all'utilizzo di istituti deflativi del contenzioso, ivi

inclusa la conciliazione giudiziale, e la rateizzazione delle somme richieste in conseguenza di comunicazioni di irregolarità inviate ai contribuenti a seguito della liquidazione delle dichiarazioni o dei controlli formali;

c) procedendo ad una complessiva armonizzazione e omogeneizzazione delle norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari, a tal fine anche riducendo il divario, comunque a favore del contribuente, tra il numero delle rate concesse a seguito di riscossione sui carichi di ruolo e numero delle rate previste nel caso di altre forme di rateizzazione;

d) procedendo ad una revisione della disciplina sanzionatoria, a tal fine prevedendo che ritardi di breve durata nel pagamento di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate, non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateizzazione;

e) monitorando, ai fini di una sua migliore armonizzazione, il regime di accesso alla rateizzazione dei debiti fiscali, anche in relazione ai risultati conseguiti in termini di effettiva riscossione, con procedure che garantiscano la massima trasparenza e oggettività.

6. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini di una migliore tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, procedendo in tale contesto all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio che non producono benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione.

L'articolo 6 delega il Governo ad introdurre norme volte alla costruzione di un migliore rapporto tra fisco e contribuenti attraverso forme di comunicazione e cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali.

Le imprese di maggiori dimensioni dovranno costituire sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel sistema dei controlli interni. A fronte di ciò saranno previsti minori adempimenti per i contribuenti, con la riduzione delle eventuali sanzioni, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata.

È previsto l'ampliamento del tutoraggio dell'amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti, in particolare quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, ai fini dell'assolvimento degli adempimenti, della predisposizione delle dichiarazioni e del calcolo delle imposte, prevedendo a tal fine anche la possibilità di invio ai contribuenti, e di restituzione da parte di questi ultimi, di modelli precompilati, nonché al fine di assisterli nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese.

Nell'ambito della riforma del sistema del tutoraggio è prevista l'istituzione di forme premiali, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che vi aderiscano.

Il Governo è delegato, inoltre, ad ampliare l'ambito applicativo della rateizzazione dei debiti tributari, al fine di contrastare l'evasione fiscale e

contributiva e di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione. In particolare si prevede: la semplificazione degli adempimenti amministrativi e patrimoniali per accedere alla rateizzazione; la possibilità di richiedere la dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione anche nel caso di accertamento esecutivo; la complessiva armonizzazione ed omogeneizzazione delle norme in materia di rateazione dei debiti tributari; che ritardi di breve durata nel pagamento di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate, non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateazione.

Infine si prevede la revisione della disciplina degli interpelli, per garantirne una maggiore omogeneità anche ai fini di una migliore tutela giurisdizionale ed una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, anche procedendo all'eliminazione di forme di interpello obbligatorio che non producono benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione.

Comunicazione e cooperazione rafforzata tra le imprese e l'amministrazione finanziaria (c.d. "enhanced relationship")

Il comma 1 reca la delega al Governo ad introdurre norme volte alla costruzione di un migliore rapporto tra fisco e contribuenti attraverso forme di comunicazione e cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali.

La ricerca di più efficaci strategie di azione da parte delle amministrazioni fiscali passa, come suggerito dall'OCSE, attraverso l'introduzione di incentivi per i contribuenti più corretti e di disincentivi per quelli che scelgono di perseverare in comportamenti di pianificazione fiscale aggressiva (*aggressive tax planning*). In questo contesto, diventa cruciale la costruzione di un migliore rapporto fisco-contribuenti ("enhanced relationship"), basato su dialogo, fiducia reciproca, collaborazione, piuttosto che sul confronto conflittuale.

Le esperienze di altri paesi dimostrano la validità di relazioni collaborative tra fisco e contribuenti, nonché con i consulenti fiscali, atteso il ruolo di intermediazione da essi svolto. La costruzione di un migliore rapporto tra le parti contribuisce alla creazione di un quadro ordinamentale più affidabile, in grado di favorire gli investimenti delle imprese.

Va rilevato che il decreto-legge «salva Italia» (n. 201 del 2011, articolo 10, commi 1-13) ha già in parte anticipato tale previsione, introducendo, dal 2013, il nuovo regime della trasparenza rivolto ai soggetti che svolgono attività artistica, professionale o di impresa, in forma individuale o associata (escluse le società di capitali). Si tratta di un regime finalizzato a incoraggiare la trasparenza fiscale e l'emersione.

La norma è strutturata in modo da abbinare la volontaria accettazione di adempimenti in grado di rafforzare fortemente i controlli e l'accertamento da parte del fisco (in particolare sono previsti: l'invio telematico all'amministrazione finanziaria dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute; la tracciabilità delle operazioni bancarie di tutti i movimenti finanziari di importo superiore a 1.000 euro; l'accesso diretto alle

evidenze sulle disponibilità finanziarie) a una serie di vantaggi di tipo premiale, quali: la drastica semplificazione degli adempimenti amministrativi; il tutoraggio prestato dall'amministrazione fiscale, sia ai fini degli adempimenti Iva, sia ai fini degli adempimenti in qualità di sostituto d'imposta; una corsia preferenziale per i rimborsi e le compensazioni dei crediti Iva; l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici per i contribuenti non soggetti all'accertamento basato sugli studi di settore; la riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento delle imposte dirette.

Si ricorda infine che l'articolo 50-*bis* del D.L. 69 del 2013 semplifica le procedure di comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate per i soggetti titolari di partita IVA. Si tratta, tuttavia, di un regime facoltativo, in base al quale dal 1° gennaio 2015 i soggetti titolari di partita IVA possono, a fronte di una serie di benefici in termini di minori adempimenti fiscali, comunicare giornalmente in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati analitici delle fatture di acquisto e cessione di beni e servizi, incluse le relative rettifiche in aumento e in diminuzione.

Gestione del rischio fiscale e tutoraggio per i contribuenti di grandi dimensioni

Per i soggetti di maggiori dimensioni il Governo è delegato a disciplinare sistemi aziendali strutturati di gestione e controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni.

Il **comma 2** prevede che nella introduzione delle norme relative alla comunicazione e cooperazione rafforzata tra imprese e amministrazione finanziaria e alla gestione del rischio fiscale, il Governo possa, altresì, prevedere incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzione delle eventuali sanzioni, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata.

Si ricorda che l'articolo 27 del D.L. n. 185 del 2008 ha introdotto, con riferimento ai controlli fiscali nonché alle procedure di liquidazione automatica e di controllo formale, una specifica disciplina per i contribuenti di grandi dimensioni.

La macrotipologia dei "grandi contribuenti" comprende i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a cento milioni di euro. In via generale, tale soglia di riferimento deve essere individuata considerando, per ciascun periodo d'imposta, il valore più elevato tra i seguenti dati, indicati nelle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Iva:

- i ricavi (articolo 85, comma 1, lett. *a*) e *b*), del Tuir)
- l'ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni (articolo 53, comma 1, del Tuir)
- il volume d'affari (articolo 20 del D.P.R. n. 633/1972)

I grandi contribuenti sono soggetti alle seguenti attività di controllo da parte delle Direzioni regionali:

- a) attività di liquidazione (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) controllo formale previsto dall'articolo 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973, relativamente ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi;
 - c) controllo sostanziale con riferimento al quale, alla data del 1° gennaio 2009, siano ancora in corso i termini previsti dall'articolo 43 del D.P.R. 600/1973 e dall'articolo 57 del D.P.R. 633/1972;
 - d) recupero dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione (articolo 17 del D.Lgs. 241/1997) con riferimento ai quali, alla data di entrata in vigore del D.L. 185/2008, siano in corso i termini per il relativo recupero;
 - e) 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.

All'interno della tipologia di contribuenti sopra descritta, vi è la sottocategoria delle "imprese di più rilevante dimensione", ossia quelle che nell'anno d'imposta considerato presentano un volume d'affari o ricavi non inferiore a centocinquanta milioni di euro (duecento milioni fino al 31/12/2010 e trecento fino al 31/12/2009). Tale soglia è funzionale all'individuazione dei contribuenti sottoposti all'ulteriore attività di tutoraggio, ed è destinata a sovrapporsi alla soglia di identificazione dei grandi contribuenti entro il 31 dicembre 2011.

L'Agenzia delle Entrate, per mezzo degli uffici delle Direzioni regionali, attiva, di norma entro l'anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni, un controllo sostanziale a carico delle imprese di più rilevante dimensione, sia in materia di imposte dirette che di Iva. Tale controllo viene attivato in base alle risultanze di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, il profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali. L'attività di tutoraggio consiste, pertanto, in un monitoraggio dei comportamenti di queste imprese, attraverso l'utilizzo di approcci differenziati in considerazione delle caratteristiche di tale tipologia di soggetti. A ciascun contribuente tutorato viene attribuito un livello di rischio differente per grado e tipologia, funzionale all'individuazione della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare nel controllo.

Nel corso dell'audizione presso la Commissione finanze della Camera del 31 gennaio 2012, il direttore dell'Agenzia delle entrate Attilio Befera ha affermato che nel 2012 l'istituto del "tutoraggio" dei soggetti di grandi dimensioni è entrato a pieno regime: la platea dei soggetti si è estesa a tutti quelli con volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro. I grandi contribuenti nei cui confronti sarà svolto il tutoraggio passano quindi dai circa 2.000 del 2011 agli oltre 3.100 del 2012.

Con riferimento ai grandi contribuenti l'Agenzia delle entrate ha reso noto di aver intrapreso da tempo, anche attraverso il *ruling* internazionale, un percorso ispirato alla strategia delle cosiddette "*enhanced relationships*". Tale strategia, fortemente raccomandata a livello OCSE (e finora pienamente sposata solo da pochi Paesi) consiste nella ricerca di un dialogo con le grandi aziende finalizzato alla prevenzione piuttosto che alla repressione delle violazioni fiscali, mediante il confronto preventivo su

tematiche di particolare impatto, quali, per citare le principali, quelle che attengono al *transfer pricing* o a operazioni di finanza strutturata che potrebbero risultare connotate da profili elusivi o abusivi.

La responsabilità amministrativa delle società

Si rammenta che il D.Lgs. n. 231 del 2001 (Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica) ha introdotto nel nostro ordinamento una forma di responsabilità amministrativa delle società e degli enti per gli illeciti penali commessi dai propri amministratori e dipendenti che si verifica per tutti quei reati commessi a vantaggio o nell'interesse dell'organizzazione stessa, da parte dei soggetti in posizione di vertice, oppure dai soggetti subordinati ai funzionari in posizione di vertice, qualora il reato sia stato commesso poiché questi ultimi non hanno osservato diligentemente gli obblighi di direzione e vigilanza.

Per non incorrere in tale responsabilità le imprese e gli enti interessati possono dotarsi di un modello di gestione e prevenzione dei reati corruttivi previsto dal D.Lgs. 231/2001; in tal caso tale responsabilità viene esclusa, evitando pesanti sanzioni a carico dell'Ente. In particolare l'articolo 6 dispone che l'ente non risponde se prova che:

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

In dottrina è stato osservato che la necessità di creare modelli organizzativi per evitare l'applicazione di sanzioni in relazione a comportamenti illeciti sempre più comuni (quali i reati connessi con la sicurezza del lavoro) è stata interpretata dalle imprese e dagli enti interessati prevalentemente in modo negativo, quale ulteriore adempimento generatore di costi e responsabilità di cui se ne poteva fare certamente a meno. Questo modo di interpretare la normativa ha portato le stesse a creare modelli organizzativi "di facciata" senza vedere in questi alcuna utilità diretta sul piano gestionale e strategico. La giurisprudenza, con sanzioni gravi, ha punito questo tipo di approccio disattendendo il modello, in quanto non creato a misura sull'impresa, ma copiato da un prototipo soggettivamente inefficace.

I modelli organizzativi di cui alla citata normativa possono essere inquadrati a fondamento di un sistema integrato di controlli che consentano di gestire in modo efficiente e puntuale qualsiasi forma di rischio (compreso quello fiscale), offrendo all'imprenditore, ai soci e alla *governance* aziendale un vero e proprio sistema capace di monitorare l'attività dell'impresa.