

La retrocessione delle istanze punitiva e l'avanzamento di una cultura giuridica fondata sulla premialità: il caso del regime di adempimento collaborativo¹

Sommario: 1. Introduzione: l'innesto della *tax compliance* nel diritto punitivo quale precipitato giuridico del pensiero dei Costituenti - 2. Breve analisi storico-normativa sulla *tax compliance* nell'ordinamento italiano: dalla Costituzione alle più recenti istanze internazionali - 3. Il caso del regime di adempimento collaborativo: ragioni dell'insoddisfazione, attese tradite e aspirazioni future - 4. Conclusioni.

1. Introduzione: l'innesto della tax compliance nel diritto punitivo quale precipitato giuridico del pensiero dei Costituenti

Il presente scritto ha ad oggetto l'evoluzione della delicata relazione tra fisco e contribuente, mediante l'analisi dell'istituto dell'adempimento collaborativo di cui al d.lgs. n. 128 del 2015, e si pone come proposito quello di dimostrare la validità di uno studio volto all'importazione della logica della *tax compliance*² d'impresa nel terreno sanzionatorio-tributario³.

¹ Atto dell'intervento presentato al Convegno del 26 e 27 maggio 2023, "*I principi in tema di sanzioni amministrative tributarie. Un bilancio a 25 anni dalla riforma*", organizzato dall'Università degli Studi di Palermo, Dipartimento di Giurisprudenza.

² «Con tale sintagma viene designato il corretto e spontaneo adempimento da parte dei contribuenti delle obbligazioni tributarie formali e sostanziali» (così, G. Melis, *Tax compliance e sanzioni amministrative*, in G. Marino (a cura di), *Corporate Tax Governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, 2022, Milano, pp. 313 ss., il quale soggiunge che esso può poi essere inteso in senso soggettivo oppure in senso oggettivo, e sotto quest'ultimo profilo, può essere a sua volta declinato sotto almeno tre punti di vista: *tax gap*; oggettivo *ex ante* ed oggettivo *ex post*).

³ Per un'analisi del sistema sanzionatorio amministrativo tributario italiano attualmente vigente e del connesso principio della personalità, si rinvia ad A. Giovannini, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo al futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, pp. 122 ss.; R. Alfano, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, pp. 31 ss.; G. Ragucci, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in A. e V. Uckmar (coordinato da) *Per un nuovo ordinamento tributario, Tomo II*, Padova, 2019, pp. 1552-1553; D. Coppa, *Spunti critici sulla vigente disciplina delle sanzioni amministrative*, in *ult. op. cit.*, 2019, pp. 1419 ss.; A. Giovannini – A. Di Martino – E. Marzaduri (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario, Tomo II*, Milano, 2016, pp. 1293 ss.; M. Marzano, *Brevi riflessioni in tema di responsabilità personale e responsabilità "impersonale" nel diritto sanzionatorio amministrativo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, pp. 375 ss.; G. Marongiu, *op. loc. cit.*, 373 ss.; L. Del Federico, *Violazioni e sanzioni in materia tributaria*, in *Enc. giur.*, 2001, pp. 1-27; Id., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, pp. 137 ss.; Id., *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal d.lgs. del 18.9.1997, n. 472*, in *Rass. trib.*, 1999, pp. 1041 ss.; F. Batistoni Ferrara, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, pp. 1509 ss.; Id., *Il nuovo sistema sanzionatorio. Principi generali (legalità, favor rei, imputabilità colpevolezza, causa di non punibilità)*, in

Ora, che il tema della *tax compliance* abbia albori coevi agli stessi tributi è cosa nota in dottrina⁴, ma la sua *vis* attrattiva, in particolar modo dalla costituzionalizzazione della capacità contributiva⁵ ad oggi, conduce a interrogarsi sulle possibili evoluzioni del rapporto fisco-contribuente e su come quest'ultimo possa influenzare le scelte di politica legislativa tributaria.

Come da tempo sollecita la dottrina, deve riconoscersi che «*la posizione soggettiva del contribuente dinanzi all'ente impositore tende ad essere non più di mera soggezione al potere da quest'ultimo esercitato*», e di talché si è parlato del potere dell'Amministrazione finanziaria non «*come potere amministrativo di imperio o di supremazia, ma come mero potere a imperatività depotenziata*»⁶. Con ciò non si è inteso svilire la posizione dell'Amministrazione finanziaria⁷, che quantunque mantiene la sua veste pubblicistica ed esercita in via autoritativa i poteri a questa attribuiti dalla legge, in una chiara cornice costituzionale e normativa. La dottrina citata ritiene, più semplicemente, che l'azione accertatrice venga sempre più a identificarsi come un'azione di controllo su quanto previamente dichiarato dal contribuente, sorretta, in delle ipotesi individuate dal legislatore, da istituti normativi che privilegiano la collaborazione a scapito della coercizione⁸.

In questa direzione, sono restituiti gli attuali fondamenti del rapporto tra fisco e

Fisco, 1999, pp. 11354 ss.; Id., *Le sanzioni tributarie nell'esperienza italiana*, in *Rass. trib.*, 1996, pp. 1159 ss.; Id., *Analisi e prospettive per la revisione delle sanzioni tributarie amministrative*, in *Rass. trib.*, 1994, pp. 1222; L. Tosi, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, pp. 1341 ss.; A. Giovannini, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, pp. 1188 ss.; G. Falsitta, *Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, pp. 475 ss.; A. Mifsud, *Le sanzioni amministrative tributarie – i decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 1997 concernenti le modifiche al sistema sanzionatorio tributario*, in *Fisco*, 1998, pp. 5 ss.; R. Cordeiro Guerra, *Prime osservazioni sul disegno di legge delega per la riforma del sistema delle sanzioni tributarie non penali*, in *Rass. trib.*, 1996, pp. 1168 ss.; prima della riforma del 1997, cfr. D. Coppa – S. Sammartino, *Sanzioni tributarie*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1989, vol. XLI, pp. 438 ss.; sul dibattito tra vocazione afflittiva della sanzione e sua possibile funzione premiale, piace richiamare, da ultimo, le interessanti e attualissime riflessioni di G. Marino, *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della premialità alla pratica della premialità (nell'insegnamento di Giacinto Dragonetti)*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, pp. 1150 ss.

⁴ J. Androni – B. Ennard – J. Feinstein, *Tax compliance*, in *Journal of Economic Literature*, n. 36 del 1988, p. 818 ss.

⁵ Si rammenta in chiave introduttiva, W. Holmes, giudice della Corte costituzionale americana, vissuto tra il 1841 e il 1935, per il quale «*tax are what we pay for civilized society*».

⁶ Così, F. Gallo, *La verifica fiscale tra poteri autoritativi e diritti di partecipazione*, in *Rass. trib.*, 2019, pp. 465 ss.; prima ancora dell'avvento della Costituzione, cfr. B. Griziotti, *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, p. 50.

⁷ In questa direzione, G. Ragucci, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018, p. 4, in cui sostiene che «*avulsa dai consueti riferimenti normativi, v'è il rischio*» che la *tax compliance* «*diventi preda di una proposta riformista non incline a conservare il circuito virtuoso, che subordini l'azione amministrativa alla legge, sotto il controllo di un giudice terzo e imparziale*».

⁸ *Contra*, A. Giovannini, *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, in *Fisco*, n. 4 del 2015, pp. 320 ss.

contribuente. Dalla causa dell'obbligazione tributaria, passando per una visione autoritativa del rapporto di imposta⁹, si è giunti alla costituzionalizzazione del tributo come obbligo di solidarietà a *tutti* imposto in ragione della propria capacità contributiva¹⁰, in cui l'interesse del cittadino non è più quello di preservare i propri diritti proprietari dalle intromissioni dell'Autorità, ma di essere assoggettato a una giusta imposizione. V'è, pertanto, l'arduo compito di una rivoluzione morale della *civitas*, in cui il pagamento dei tributi¹¹ è orgoglio di un contribuente partecipe allo sviluppo economico e sociale, e non la sopportazione di un diritto generalmente percepito come “odioso”¹².

2. Breve analisi storico-normativa sulla tax compliance nell'ordinamento italiano: dalla Costituzione alle più recenti istanze internazionali

Nel dibattito costituzionale si avvertiva la forte necessità di seguire una direzione diversa rispetto all'impostazione marcatamente autoritativa e corporativista del periodo fascista¹³. L'idea per la quale la lotta all'evasione dovesse essere perseguita attraverso la sola coercizione¹⁴ aveva, del resto, mostrato le sue inefficienze¹⁵. Il pensiero di fondo, di cui fu autorevole portavoce il giurista ed economista Ezio Vanoni¹⁶, fu quello di voler compiere una rivoluzione morale prima che giuridica, in forza della quale la chiamata del contribuente al pagamento dei tributi si configurasse come l'adempimento di un dovere di solidarietà¹⁷.

⁹ Cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, pp. 110 ss.

¹⁰ *Ex multis*, G. Ragucci, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Coregulation*, Torino, 2023, p. 4; L. Antonini, *Introduzione*, in V. Mastroiacovo – G. Melis (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, pp. 1 ss., e, precisamente, p. 6, in cui l'Autore conclude che il dovere tributario si configura «come un dovere che attiene, come fine, prevalentemente alla relazione di solidarietà tra i componenti della società (anche se implica, come mezzo, l'istituzione statale), piuttosto che alla relazione verticale tra individuo e Stato (com'era nei doveri di soggezione)»; G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana*, in A. Fantozzi – G. Falsitta (a cura di), *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 2014, pp. 173 ss.

¹¹ Raccontando della scuola pisana, G. Falsitta, *Convergenze e divergenze tra Enrico Allorio e Benvenuto Griziotti nella ricostruzione del fenomeno tributario*, in G. Ragucci (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, 2015, p. 34, riporta la concezione secondo la quale il tributo trova la sua radice in “*tributum*”, poiché la sua base è nelle tribù. Da qui alle concezioni liberali descritte da M. Vargas Llosa, *Il richiamo della tribù*, Torino, 2019, il passo è breve.

¹² Sulla c.d. *tax morale*, cfr. E.F.B. Luttmer – M. Singhal, *Tax Morale*, in *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, n. 4 del 2014, pp. 149 ss.; e, con più enfasi alla legittimazione del tributo, I. Caraccioli – F. Ghiselli – S. Mattia – R. Rizzardi – P. Valente, *Proposta di un manifesto generale per la tax compliance e i rapporti tra Stato e cittadino contribuente*, in *Corr. trib.*, n. 22 del 2014, pp. 1725 ss.

¹³ Cfr. G. Marongiu, *Il fisco e il fascismo*, Torino, 2020.

¹⁴ Cfr. A. Gentile – S. Giannini (a cura di), *Evasione fiscale e “tax compliance”*, Bologna, 2012, p. 47 ss.

¹⁵ Benito Mussolini riteneva «gli evasori alle imposte (...) i peggiori parassiti della società nazionale» (cfr. Atti e documenti parlamentari – Regno, Camera dei deputati, Raccolta degli atti stampati, XXVII legislatura, sessione I, 1924-1928, n. 1647).

¹⁶ Per una compiuta analisi del pensiero di Ezio Vanoni, cfr., *ex pluribus*, G. Ragucci (a cura di), *Ezio Vanoni giurista ed economista*, Milano, 2017.

¹⁷ Cfr. F. Tesaurò, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 2019, p. 63; F. Gallo, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. comm.*, n. 3 del 2009, pp. 553 ss.; E. De Mita, *Interesse fiscale e*

A ciò rispose la funzione che fu attribuita al tributo, da strumento di ripartizione del carico impositivo a mezzo di redistribuzione della ricchezza¹⁸. In aggiunta, venne ridisegnata la cornice istituzionale del rapporto tra l'ente impositore e la collettività: un *fisco di classe*¹⁹ non era più adeguato al maturato contesto costituzionale, ormai al servizio degli interessi dello Stato-cittadino²⁰. L'affermazione di un sistema democratico²¹, in altri termini, spazzava via le giustificazioni politiche della *non compliance*, conseguendone un certo ridimensionamento dell'interesse fiscale²².

Di talché, agli inizi degli anni '50 era stata attuata una graduale riforma amministrativa e la dichiarazione unica obbligatoria dei redditi²³ ne costituì il baricentro²⁴. Essa, infatti, ribaltava le dinamiche tradizionali, prevedendo l'obbligo per il contribuente di dichiarare i propri redditi in maniera veritiera ed effettiva. In contraltare, all'Amministrazione finanziaria fu attribuito il compito di assumere il documento presentato dal contribuente come punto di partenza fino a prova contraria²⁵, raggiunta con verifiche ponderate²⁶ e analiticamente motivate, a seguito del confronto con il contribuente tramite i neonati

tutela del contribuente, Milano, 2006, pp. 189 ss. Da ultimo, piace richiamare L. Antonini, *Introduzione*, cit., p. 3, per il quale «Il colore della solidarietà qualifica il fenomeno impositivo, al punto che permette di guardarlo più che dal lato dello Stato, da quello della società. È solo quando è osservato da questo punto di vista che il fenomeno tributario viene colto, come detto, nella sua essenza post moderna e riesce a rispondere alle sfide dell'attualità».

¹⁸ Cfr. F. Gallo, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, pp. 273 ss.; Id., *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, pp. 19 ss.

¹⁹ G. Fornari – S. Scajola, *Contro il fisco di classe. Contenuto, limiti e prospettive dell'azione sindacale per una più avanzata politica tributaria*, in G. Fornari (a cura di), *Per una svolta nella politica fiscale*, Milano, 1977, pp. 112 ss.

²⁰ «L'autoritatività è sganciata dalla normativa del potere amministrativo di imposizione, e si esprime sul piano non più dell'efficacia a costituire il rapporto, bensì su quello attuativo della legge fiscale» (così, F. Gallo, *Verso un "giustoprocesso" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 15; Cfr., altresì, A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, pp. 799 ss.

²¹ Cfr. G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, pp. 31 e 32.

²² Cfr. S. Manestra, *Per una storia della tax compliance in Italia*, in *Questioni di Economia e Finanza*, n. 81 del 2010, e consultabile al link: https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/qef/20100081/QEF_81.pdf?language_id=1, p. 36.

²³ Introdotta, definitivamente, con la Legge dell'11 gennaio 1951, n. 25 (cfr. G. Marongiu, *Alle radici della disciplina della dichiarazione unica dei redditi*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, pp. 1229 ss.).

²⁴ Che conduce al dibattito sulla natura dichiarativa ovvero costitutiva della dichiarazione, per il quale, *ex multis*, F. Tesaro, *Istituzioni*, op. cit., p. 155; G. Tremonti – G. A. Micheli, voce «Obbligazioni (dir. tribut.)», in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, pp. 409 ss.; F. Batistoni Ferrara, voce «Obbligazioni nel diritto tributario», in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 1994, pp. 298 ss.; P. Russo, *L'obbligazione tributaria*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, II, Padova, 1994, p. 4; Id., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pp. 113 ss.; G. Frasoni, *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, p. 153; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2018, p. 384 ss.; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, op. cit., pp. 107 ss.

²⁵ Cfr. E. Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932.

²⁶ V. Legge del 5 gennaio 1956, n. 1.

questionari.

Nonostante una serie di interventi legislativi permasero nel tempo, il disegno vanoniano non riuscì ad emergere nella sua interezza. Tra le altre, la mancata riforma dell'Amministrazione²⁷ trascinò nuovamente il sistema verso la “*liturgia dei metodi di accertamento*” e la dialettica tra fisco e contribuente rimase sullo sfondo²⁸.

In questo scenario, ha poi fatto ingresso la riforma degli anni '70²⁹, che, in termini di *compliance*, ha avuto il pregio di: introdurre un obbligo generalizzato di tenuta dei registri contabili; ridurre il numero delle agevolazioni; sistematizzare e sfoltire le singole leggi d'imposta. A cavallo tra gli anni '70 e '80, tuttavia, si cominciò a perseguire un'instancabile lotta all'evasione fiscale attraverso l'utilizzo dello strumento sanzionatorio³⁰. Il tema diventò quello degli “*evasori e tartassati*”³¹. Così, sul versante procedurale, furono potenziati gli strumenti dell'accertamento e del controllo, avanzando verso i metodi sintetico e induttivo³², accompagnati da un regime di prova legale³³. Agli inizi degli anni '90, poi, fu abolito il segreto bancario³⁴.

Il più intenso lavoro sulla *tax compliance* (d'impresa), pertanto, si registra a partire dal nuovo millennio, in concomitanza con lo slogan “*meno Stato e più mercato*”.

Primo, lo “*Statuto dei diritti del contribuente*”, adottato con la Legge n. 212 del 2000, si è fatto espressione dei principi costituzionali che governano l'azione dell'Amministrazione finanziaria³⁵. In esso emerge il passaggio «*da un'amministrazione di tipo oppositivo,*

²⁷ S. Cassese, *L'Italia: una società senza Stato?*, 2011, p. 105, si chiede cosa ne sarebbe oggi dell'Italia se avesse avuto «*vertici amministrativi scelti in base al merito e autenticamente imparziali e istituzioni capaci di creare fiducia nello Stato come ente rappresentativo della collettività*».

²⁸ Cfr., S. La Rosa, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, pp. 216 ss.

²⁹ V. Legge del 9 ottobre 1971, n. 825, a cui hanno fatto seguito i d.P.R. del 29 settembre 1973, nn. 597 (irpef), 598 (irpeg), 599 (ilor), 600 (accertamento), 601 (esenzioni) e 602 (riscossione). In dottrina, cfr. F. Gallo, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, pp. 664 ss.

³⁰ Cfr. S. Manestra, *Per una storia della tax compliance*, op. cit., p. 41.

³¹ Così, A. Pedone, *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, Bologna, 1979, p. 22. Sul piano legislativo, inoltre, il D.L. del 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella Legge del 7 agosto 1982, n. 516, consacrava la nota “*Manette agli evasori*”.

³² Cfr. F. Moschetti, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in C. Preziosi (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996, pp. 125 ss.; G. Marongiu, *Una storia fiscale dell'Italia repubblicana*, Torino, 2017, pp. 262 ss.

³³ E. De Mita, *Interesse fiscale*, op. cit., p. 347.

³⁴ Con la Legge del 30 dicembre 1991, n. 413. Cfr. S. Manestra, *Per una storia della tax compliance*, op. cit., p. 43.

³⁵ Ai sensi dell'art. 1, della Legge n. 212 del 2000, «*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione*». Per una esaustiva analisi dello Statuto, cfr. G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010; Id., *Lo Statuto del contribuente: le sue “ragioni”, le sue applicazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, pp. 1008 ss.

programmata a contrastare le violazioni, a un'amministrazione volta anche al servizio del cittadino», che viene «considerato nella sua specifica identità»³⁶. In questa direzione si colloca l'art. 10, comma 1, ai sensi del quale «i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e buona fede»³⁷. Conferente all'idea dei Costituenti, pertanto, lo Statuto ha adempiuto a democraticizzare il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, facendo permeare i valori della Costituzione repubblicana nella disciplina dei procedimenti tributari³⁸.

Da lì ad oggi, la *compliance* tra fisco e contribuente, spinta da un vento internazionale, è diventata «il nuovo mantra del legislatore tributario»³⁹.

Con lo scopo di porre rimedio alle condotte di pianificazione fiscale aggressiva⁴⁰ ed evasive poste in essere dalle società⁴¹, nello *Study into the Role of Tax Intermediaries* del 2008, l'OCSE⁴² ha qualificato la *tax compliance* quale mezzo atto a garantire una “*enhanced relationship*” tra fisco e contribuente⁴³. In continuità, si sono collocate il “*Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*”, pubblicato nel mese di febbraio del 2011 dal Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE e il rapporto del 2013 intitolato “*Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*”. Quest'ultimo, mantenendo le conclusioni raggiunte nel 2008,

³⁶ Così, F. Moschetti, *Il “Principio democratico” sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente*, in A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli (a cura di), *Consensus, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del Prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, pp. 3 e 17; più di recente, cfr. G. Ragucci, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance*, Torino, 2018, pp. 7 e 8.

³⁷ Secondo M. Logozzo, *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela “piena” o “parziale”?*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, pp. 2325 ss., l'art. 10, comma 1, dello Statuto sarebbe «l'unica legge fondamentale in Italia circa i rapporti tra Fisco e contribuente».

³⁸ In questa direzione, F. Moschetti, *Evoluzione e prospettive*, op. cit., pp. 3 ss.; Sull'intreccio tra Amministrazione e democrazia, cfr. S. Cassese, *La democrazia e i suoi limiti*, Milano, 2019, p. 44.

³⁹ Così, G. Ragucci, *Gli Istituti della collaborazione*, op. cit., IX.

⁴⁰ «Qualunque modello organizzativo per la gestione del rischio fiscale non può che partire dalla prevenzione degli illeciti amministrativi tributari (abuso del diritto o elusione fiscale in testa) che sono più diffusi e economicamente forse anche più pericolosi» (così G. Marino, *L'evoluzione del Tax Whistleblowing: Dal contrasto all'evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, pp. 1347 ss., e, precisamente, nota 74).

⁴¹ Cfr. G. Marino, *La Corporate Tax Governance quale nuovo approccio culturale nel rapporto tra Fisco e contribuente*, in op. cit., pp. 9 ss.

⁴² Dopo i progressi avvenuti sul tema, rispettivamente, nel 2002, con il *Forum on Tax Administration*, e nel 2004, attraverso il *Managing and Improving Tax Compliance*.

⁴³ Nel contesto sovranazionale, cfr. Commissione europea, raccomandazione del 6 dicembre 2012, n. 2012/772/UE, sulla pianificazione fiscale aggressiva; Id., comunicazione del 28 aprile 2009, n. 201.

esaltava la centralità del *tax control framework*⁴⁴, ossia un modello di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale⁴⁵.

3. Il caso del regime di adempimento collaborativo: ragioni dell'insoddisfazione, attese tradite e aspirazioni future

In ambito domestico, le dette indicazioni sono state recepite nell'art. 6, della Legge delega n. 23 del 2014⁴⁶, il quale delegava al Governo il compito di disporre un apparato normativo che prevedesse forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria.

Su tali basi, è stato dunque previsto, ai sensi del d.lgs. n. 128 del 2015, il regime di adempimento collaborativo⁴⁷.

Ed invero, la punta di diamante degli istituti della collaborazione fiscale è, giustappunto, il regime di adempimento collaborativo (*cooperative compliance*⁴⁸), previsto dagli artt. 3 a 7, del d.lgs. n. 128 del 2015. Esso, come affermato in dottrina, ha l'obiettivo di realizzare uno scambio tra certezza del diritto e dovere di trasparenza attraverso la comunicazione costante e preventiva tra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti.

I profili di accesso (opzionale) al regime sono delineati dagli artt. 7 e 4, del d.lgs. n.128 del 2015, i quali si occupano di disciplinare, rispettivamente, i limiti soggettivi e i requisiti

⁴⁴ Da ultimo, J. M. Calderòn, *Corporate Tax Governance 2.0: The Role of Tax Control Frameworks Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, in *Bulletin for International Taxation*, 2020, pp. 121 ss.

⁴⁵ In seguito, cfr. OECD (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing, Parigi; OECD (2018), *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook*, OECD, Parigi; OECD (2019), *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0*, OECD, Parigi.

⁴⁶ Cfr. G. Marino – A. Raguso, *L'adempimento collaborativo nell'esperienza italiana*, in *op. cit.*, pp. 197 ss.; C. Melillo, *L'evoluzione del rapporto Fisco-impresa secondo le linee guida dell'OCSE*, in *Rass. trib.*, 2015, pp. 932 ss.; cfr. F. Gallo, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. Adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, pp. 947 ss., e, precisamente, p. 952, in cui l'insigne Autore osserva che «la novità di tale disciplina è che per la prima volta in Europa tale materia viene regolata in via normativa e non è rimessa alla prassi. L'obiettivo perseguito è duplice e fa pensare ad una svolta, almeno per le grandi imprese, della politica fiscale in tema di evasione, di prevenzione della stessa e di deflazione del contenzioso. Si privilegia, cioè, la cooperative compliance, e, attraverso essa, si potenzia viepiù la partecipazione attiva del contribuente piuttosto che l'azione repressiva»; A. Santoro – A. Manzitti, *Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che cosa consiste la cooperative compliance della delega fiscale?*, in *Dialoghi trib.*, 2014, pp. 127 ss.

⁴⁷ *Ex multis*, piace richiamare A. Tropea, *I profili giuridici dell'adempimento collaborativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, pp. 789 ss.

⁴⁸ Su cui, da ultimo, cfr. G. Melis, *La cooperative compliance: una visione di sistema*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, pp. 351 ss.

oggettivi. Per ciò che attiene ai primi, possono optare per il regime di cui trattasi i contribuenti di maggiori dimensioni, individuati sulla base del volume di affari o dei ricavi (attualmente pari a un miliardo di euro). Ciò ha mosso, sin da subito, alcune perplessità da parte della dottrina, incline all'applicazione dell'istituto a una più vasta platea di soggetti, in considerazione del tessuto economico dello Stato italiano, composto, principalmente, da piccole e medie imprese.

Sul c.d. requisito *essenziale* (oggettivo), basti dire che questo si configuri come l'adozione, da parte dell'impresa, di un modello di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Sul punto, il legislatore non ha voluto ancorare le concrete caratteristiche del *tax control framework* a un modello normativo predefinito e astratto. Esso, pertanto, si atteggia come aperto o diffuso, in guisa da adattarsi alle peculiari necessità organizzative dell'impresa che aderisce al regime⁴⁹, salvi il rispetto dei doveri di trasparenza e collaborazione, e la promozione di una cultura aziendale improntata sull'onestà, certezza e rispetto per la normativa tributaria. In aggiunta, è previsto un sistema di comunicazione costante e preventiva tra l'Agenzia delle entrate e le società aderenti al regime (art. 5), in forza del quale avviene uno scambio informativo finalizzato alla trasparenza e alla facilitazione dei controlli.

Ciò posto, in ambito sanzionatorio lo stato dell'arte non risulta ancora pienamente appagante, in quanto la comunicazione dei rischi fiscali (rilevati, misurati, gestiti e controllati per mezzo del cennato *tax control framework*) all'Agenzia delle entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, produce degli effetti premiali⁵⁰ (art. 6), senza, tuttavia, configurare una causa di esclusione della punibilità del soggetto aderente al regime. Tale aspetto, probabilmente, è quello più critico (non volendo quivi considerare le attuali limitazioni soggettive), atteso che nella *subiecta materia* (*tax compliance* d'impresa) la funzione punitivo-deterrente della sanzione non pare essere più né adeguata né opportuna. Sicché, nell'ottica di restituire una natura autenticamente premiale all'istituto⁵¹, era stata ipotizzata, a buon diritto, l'esclusione delle sanzioni tributarie in capo ai soggetti aderenti, per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, difettando, in tali casi, l'elemento soggettivo sotteso a un'eventuale violazione.

⁴⁹ Secondo G. Ragucci, *Gli istituti della collaborazione*, op cit., p. 82, un irrigidimento del *tax control framework*, eventualmente derivante dal coordinamento con i modelli organizzativi di cui al d.lgs. 231 del 2001, potrebbe avere l'effetto di mettere in discussione la finora preservata autonomia di impresa.

⁵⁰ Consistenti in una riduzione delle sanzioni pari alla metà, e comunque non superiori al minimo edittale.

⁵¹ Deve precisarsi, senza pretesa di esaustività, che tale funzione premiale in ambito sanzionatorio si configura, nel caso di specie, come positiva (da contrapporre alla funzione premiale negativa, di cui parla C. Preziosi, *Il Condono fiscale*, in G. Falsitta – A. Fantozzi (diretta da), *L'ordinamento tributario italiano*, 1987, Milano, pp. 47 ss.), giacché concessa a prescindere dalla effettiva commissione di un illecito, trovando applicazione, di converso, per la sola scelta di accedere al regime.

In questa direzione, il Comitato di esperti di economia e finanza aveva già sollecitato il Governo a prevedere la non applicabilità delle sanzioni amministrative e penali «*per le società (italiane ed estere identificate in Italia) (i) che siano in regime di cooperative compliance o (ii) implementino un modello di presidio del rischio fiscale o (iii) segnalino e documentino adeguatamente operazioni caratterizzate da un rischio di natura fiscale*»⁵².

A fronte di quel preliminare intento si è registrata, tuttavia, l'indifferenza del legislatore, troppo occupato, in quel particolare momento di crisi, ad allestire misure volte ad arginare i dannosi effetti provocati dall'allora situazione emergenziale derivante dalla pandemia da Covid-19.

Senonché, per contro, all'inizio dell'anno corrente, quegli iniziali approdi a una disciplina punitiva mitigata dai principi di collaborazione e trasparenza sono stati *funditus* approfonditi e ragionati in un documento dal titolo *Proposte normative per valorizzare gli istituti della Cooperative compliance, del Tax Control Framework, del ravvedimento operoso e per l'istituzione di un "bollino verde"*⁵³, licenziato da un Laboratorio Fiscale, composto da accademici e portatori di interessi pubblici e privati, che ha contribuito a immaginare una riforma della *cooperative compliance* orientata al premio per le virtù dimostrate, e non alla punizione per gli errori commessi⁵⁴.

Da ultimo, mette conto evidenziare come gli indirizzi dianzi rappresentati pare siano stati condivisibilmente recepiti in sede legislativa (il condizionale è d'obbligo in considerazione della non definitività del provvedimento) e tradotti nell'art. 2, comma 1, lett. b), n. 1, della bozza di delega al Governo per la riforma fiscale (Atto della Camera 1038⁵⁵), e con più

⁵² Cfr. Commissione di esperti in materia economica e sociale, *rapporto "Iniziative per il rilancio Italia 2020-2022"* (c.d. *Piano Colao*), 2020, pp. 16 e 17.

⁵³ Cfr. Lafis (Laboratorio fiscale), *Proposte normative per valorizzare gli istituti della Cooperative Compliance, del Tax Control Framework, del ravvedimento operoso e per l'istituzione di un "bollino verde"*, pubblicato il 27 febbraio 2023 e consultabile al seguente link: <https://laboratoriofiscale.com/proposte-normative-per-valorizzare-gli-istituti-della-cooperative-compliance-del-tax-control-framework-del-ravvedimento-operoso-e-per-listituzione-di-un-bollino-verde>.

⁵⁴ Cfr. G. Marino, *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria*, op. loc. cit., pp. 1150 ss., e, precisamente, pp. 1185 (ove l'Autore sottolinea «la diversa e più proporzionata attitudine che lo stesso Legislatore ha riservato alla gestione delle dinamiche dei prezzi di trasferimento attraverso il regime degli oneri documentali, in forza del quale vige la disapplicazione in misura piena delle sanzioni connesse alla rettifica del valore normale delle operazioni infragruppo») e 1187 (in cui definisce la mera riduzione delle sanzioni come un «premio consolatorio» e non come un vero e proprio premio).

⁵⁵ Disegno di Legge Delega, presentato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze (Giorgetti) il 23 marzo 2023, recante «*Delega al Governo per la riforma fiscale*» (Atto della Camera dei Deputati n. 1038).

precisione articolati all'interno dell'art. 15, comma 1, lett. f), nn. 1 e ss., rubricato «*Procedimento accertativo*»⁵⁶.

In particolare, a mente della succitata disposizione, al fine di prevenire e ridurre l'evasione e l'elusione fiscale, il Governo è delegato a disporre norme che rafforzino l'istituto dell'adempimento collaborativo, tra gli altri, attraverso l'introduzione di effetti premiali connessi all'adesione stessa⁵⁷. La norma, dipoi, specifica che il rinvigorimento della premialità in punto sanzionatorio dovrebbe avvenire mediante: i) un'ulteriore riduzione delle sanzioni amministrative tributarie per i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente in modo tempestivo ed esauriente, fino alla possibilità di una loro integrale esclusione nei confronti dei contribuenti che hanno tenuto comportamenti particolarmente collaborativi e trasparenti, da individuare in maniera puntuale, e i cui documenti contabili sono comunque certificati da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili⁵⁸; ii) l'individuazione di specifiche misure di alleggerimento delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti non dolosi e comunicato preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, l'esistenza dei relativi rischi fiscali⁵⁹.

Orbene, non può quivi sottacersi come, nonostante i passi in movimento siano senza dubbio *in avanti*, la riportata delega è apparsa suscettibile di miglioramenti per due ordini di ragioni.

Per le sanzioni amministrative tributarie, è prevista una loro mera riduzione allorquando i rischi di natura fiscale siano comunicati preventivamente in modo tempestivo ed esauriente, e sono escluse solo nel caso di comportamenti particolarmente collaborativi e trasparenti. Sul punto, si ritiene che siffatta formulazione renda arduo selezionare comportamenti maggiormente collaborativi e trasparenti rispetto ad altri, atteso che ogni contribuente aderente è obbligato a eseguire un'attività di *compliance* specifica, puntuale e, per quanto possa, irreprensibile. Le uniche differenze registrabili tra i contribuenti aderenti possono rinvenirsi nelle caratteristiche dei *tax control framework* singolarmente implementati. Ciò, tuttavia, non rende alcuni contribuenti più collaborativi o più trasparenti di altri, in quanto la diversa struttura dei meccanismi risponde esclusivamente alla più o meno complessa struttura dell'impresa, senza giudizi di sorta in termini di collaborazione, che deve sempre persistere.

⁵⁶ Cfr., al riguardo, A. Dodero, *Nuove opportunità per l'adempimento collaborativo*, in *Fisco*, n. 14 del 2023, pp. 1327 ss.

⁵⁷ Cfr. art. 15, comma 1, lett. f), n. 1.9.

⁵⁸ Cfr. art. 15, comma 1, lett. f), n.1.9.1.

⁵⁹ Cfr. art. 15, comma 1, lett. f), n.1.9.2.

In definitiva, si ritiene che la norma in commento avrebbe potuto prevedere l'esclusione delle sanzioni amministrative *tout court*, senza distinzioni tra riduzioni ed esclusioni⁶⁰.

Parimenti dicasi per ciò che attiene alle sanzioni penali, le quali, in via interpretativa, potrebbero già allo stato dell'arte ritenersi escluse in tutte le ipotesi di dichiarazioni infedeli, in quanto, per le concrete modalità di implementazione e mantenimento del regime, non si ravvisa la rimproverabilità del soggetto agente a titolo di dolo (così come richiesto ai sensi dell'art. 4, del d.lgs. n. 74/2000).

Un'ultima notazione teorica, mutuata dalla letteratura penalistica, volta a giustificare la non opportunità sanzionatoria nei confronti degli aderenti al regime, e, precipuamente, incentrata sull'elemento soggettivo. Difatti, se con riguardo al dolo non v'è dubbio circa la sua esclusione nel regime che ci occupa, qualche margine di incertezza potrebbe ancora residuare con riferimento alla sussistenza della colpa⁶¹ nei casi in cui, nonostante la corretta implementazione di un *tax control framework*, infine, risulti comunque commessa una violazione.

⁶⁰ In questa direzione, si segnala la *Proposta emendativa*, pubblicata nel Bollettino delle Giunte e Commissioni, del 31 maggio 2023, in cui, testualmente: «Al comma 1, lettera f), numero 1), capoverso numero 1.9), sostituire il numero 1.9.1) con il seguente: 1.9.1) l'esclusione delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da dolo o colpa grave, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente».

⁶¹ Viene in mente, a tal proposito, quanto insegnato da L. Del Federico, *Il principio di personalità*, in G. Tabet – F. Tesauro (diretta da), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000, p. 17, per il quale la colpa sussisterebbe ogniqualvolta l'agente violi il precetto tributario, pur avendo l'astratta possibilità di osservarlo.

Ebbene, a tal riguardo sembrerebbe poter soccorrere la teoria del c.d. rischio consentito⁶², la quale (analizzata nella prospettiva dell'elemento soggettivo⁶³) ammette, allorché si tratti dell'esercizio di attività pericolose consentite dall'ordinamento in ragione della loro utilità sociale, una riduzione della diligenza, prudenza o perizia richieste all'agente ai fini di una formulazione del giudizio di colpa (atteso che ogni evento dipendente dal compimento dell'attività sarebbe sempre prevedibile ed evitabile, e, quindi, colposo). La ragione fondante risiede nel principio di non contraddizione dell'ordinamento, in quanto se, da un lato, l'unica via per evitare con certezza il verificarsi dell'evento sarebbe l'astensione dal compimento dell'attività rischiosa *in re ipsa*, dall'altro, la stessa (attività) è comunque ammessa dal legislatore.

Ora, tali considerazioni, *mutatis mutandis* nella *subiecta* materia e circoscritte nel solo caso dell'adempimento collaborativo, tendono lo studioso a porre la seguente riflessione: si pensi al caso di un'impresa che adotti un *tax control framework* conformemente alle prescrizioni contenute nelle norme primarie e negli atti di prassi, ed espleti le comunicazioni preventive

⁶² Cfr. G. Marinucci, *La colpa per inosservanza di leggi*, Milano, 1965, pp. 206 ss., il quale, indagando i reati colposi casualmente orientati, afferma «Se ci si interroghi ora sul come potrebbe configurarsi, in queste ipotesi, una regola di condotta tendente a evitare l'avverarsi di un evento lesivo, la risposta sembrerebbe obbligata: essa non potrebbe avere altro contenuto che quello di non tenere la condotta congenitamente pericolosa. Per restare negli esempi prospettati, bisognerebbe cioè astenersi dal guidare un'automobile e tralasciare il progetto di una operazione medico-chirurgica. Risposta evidentemente assurda, che porrebbe l'ordinamento giuridico in contraddizione con sé stesso, perché da un lato autorizzerebbe condotte la cui intrinseca pericolosità è testimoniata dalle più elementari massime di esperienza, e dall'altro lato colpirebbe, perché rappresentabile ed evitabile, qualunque conseguenza dannosa provocata da una di quelle condotte. Ma se è insostenibile l'idea che la regola di condotta possa imporre, senz'altro, di tralasciare il compimento delle attività autorizzate, non è invece preclusa la strada a una rinnovata applicazione dei canoni della rappresentabilità e della prevedibilità: vi sarà colpa, cioè, soltanto in relazione a quei danni rappresentabili, che siano prevenibili mediante l'adozione di particolari cautele, o l'astensione da modalità, le quali non incidano, però, sull'essenzialità del comportamento autorizzato». Da ultimo, S. Zirulia, *Esposizione a sostanze tossiche e responsabilità penale*, Milano, 2018, pp. 335 ss., ha ricostruito la categoria del rischio consentito quale «limite all'imputazione per colpa di eventi prevedibili».

⁶³ Su tal fronte, E. Penco, *Limiti soglia e responsabilità. Il ruolo incerto delle soglie quantitative, dalla colpa specifica al rischio consentito*, in *Riv. ital. dir. proc. pen.*, n. 1 del 2019, p. 230, cui si rinvia per la pertinente bibliografia, sottolinea come «la categoria del rischio consentito evoca un vasto e complesso panorama concettuale entro il quale tale espressione (così come quelle sinonime di rischio "tollerato", "lecito", "permesso"), di là dal suo significato «minimo ed unanimemente condiviso di indicatore di aggressioni ai beni giuridici oggettivamente permesse», si manifesta come «un topos dai contorni sfuggenti e perennemente in divenire», costantemente «conteso tra tipicità, antigiuridicità e colpevolezza». In ragione di questa sua natura incipite l'erlaubtes Risiko è stato tacciato di essere un concetto formale, inidoneo ad ergersi come figura giuridica autonoma, in quanto meramente ripetitivo di altri istituti giuridici capaci — questi sì — di indicare «i motivi sostanziali a base dei permessi per le azioni rischiose»; l'idea di rischio consentito, insomma, enuncerebbe il problema, non già la soluzione». Taluni, infatti, individuano il rischio consentito quale ipotesi di scriminante non codificata, la cui presenza escluderebbe non la colpa, bensì l'antigiuridicità (cfr. C. Perini, *Il concetto di rischio nel diritto penale moderno*, Milano, 2010, pp. 350 ss.). Anche tale prospettiva appare convincente e meriterebbe ulteriori approfondimenti con riferimento all'istituto dell'adempimento collaborativo, in una materia (quella tributaria) in cui il concetto di antigiuridicità non risulta particolarmente indagato.

irrefragabilmente, così rappresentando l'idealtipo di «*agente modello*», e, ciononostante, una violazione è quantunque contestata. Da quanto esposto, potrebbe dedursene che, a prescindere dall'adozione di tutte le cautele possibili e che ragionevolmente possano essere pretese, talune attività di impresa fiscalmente rilevanti sono da considerarsi rischiose per natura⁶⁴. Ciò parrebbe consentire, con i corretti adattamenti, l'importazione della teoria in parola al caso che ci occupa, preso atto che, nel naufragare del mare tributario, ogni onda potrebbe essere causa di inabissamento in qualche violazione, sebbene saldo sia l'albero maestro.

4. Conclusioni

Dalla disamina effettuata, emerge con chiarezza come le potenzialità della *tax compliance* si estendono e irrogano i rami del diritto tributario con principi e valori che ne esaltano la funzione. Viepiù nel diritto punitivo, del quale non può che registrarsene l'influenza dirompente rispetto allo stesso consenso al prelievo.

L'elevazione del tributo a dovere costituzionale di solidarietà, per raggiungere lo scopo di redistribuire la ricchezza tra i consociati, e il corollario che da ciò ne discende, circa le ricadute sull'apparato amministrativo e sul suo atteggiarsi rispetto al contribuente, hanno trovato nell'adempimento collaborativo viva esaltazione. Del che, il legislatore ha deciso di meritarne le virtù con un regime premiale in punto di sanzioni, la cui concessione dipende dall'ingresso al regime e dalla connessa attività preventiva (*i.e.* comunicazioni e implementazione di un *tax control framework*).

Lo stato dell'arte, sovente risultato non soddisfacente, giacché prevista una mera riduzione sanzionatoria, mostra al presente le sue possibili evoluzioni all'interno dell'Atto della Camera n. 1038, in cui, a seguito di una proposta di emendamento, appare possibile attendere la rinuncia dell'ordinamento a punire violazioni commesse da soggetti aderenti al regime.

In questa direzione, in ragione del principio di personalità delle sanzioni e dei suoi riverberi in ordine alla necessaria sussistenza dell'elemento soggettivo, la ricerca di soluzioni razionali che sorreggano un siffatto trattamento (che non possono che essere ricercate nella branca del

⁶⁴ Molto significativa, al riguardo, risulta essere la dichiarazione resa dal Guardasigilli Carlo Nordio, al Convegno “*Il sistema sanzionatorio nella riforma tributaria*”, organizzato al Milano Luiss Hub dalla vice presidente della Luiss Paola Severino e promosso dall'Ateneo intitolato a Guido Carli, per il quale «*La nostra legislazione tributaria è piena di ossimori, se un imprenditore onesto decidesse di assoldare un esercito di commercialisti per pagare fino all'ultimo centesimo di imposte non ci riuscirebbe perché comunque qualche violazione verrebbe trovata, le norme si contraddicono*». Occorre precisare, che, con tale citazione, il recepimento della teoria del rischio consentito non si intende esteso all'intero diritto tributario, ma solo al caso del regime di adempimento collaborativo, in quanto, in questa ipotesi, le potenzialità applicative ne sarebbero giustificate dalle comunicazioni preventive e costanti e dalla sussistenza di un *tax control framework*.

diritto punitivo), diverse e più efficaci dal solo opportunismo sanzionatorio, hanno condotto a sperimentare la teoria del rischio consentito al caso di specie. E, in ciò che non vuole essere nulla più di un ragionamento, pare se ne possano elaborare risultati di interesse.

Tutto quanto precede, che parrebbe, in linea di principio, scontrarsi con il diritto punitivo-tributario, potrebbe, di converso, essere ritenuto come immanente, dacché «*l'idea del tributo è norma di convivenza che non ha bisogno di sanzioni. La crisi di tale norma è crisi dello Stato*»⁶⁵.

La questione giuridica, a questo punto, diventerebbe ideale.

Stefano Delfino La Ferla

Dottorando presso il Dipartimento di diritto pubblico, internazionale ed europeo

Università degli Studi di Milano

⁶⁵ Così, E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, op. cit., p. 14.