# LA *COOPERATIVE COMPLIANCE*: COME CAMBIA IL RAPPORTO FRA FISCO E CONTRIBUENTE

Alessandro GERMANI
Dottore Commercialista - Partner GDC Corporate & Tax

Francesca MARIOTTI
Direttore Politiche Fiscali di Confindustria

*Il nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo si prefigge di modificare l'approccio del Fisco nei confronti del contribuente: da un controllo ex post, basato sulle dichiarazioni e fonte di conflittualità che spesso sfocia nel contenzioso tributario, l'obiettivo è quello di passare ad un confronto ex ante, nel quale le parti possano dialogare e verificare le reciproche posizioni e impostazioni. L'istituto è di derivazione OCSE e ormai ha mosso i primi passi anche nel nostro Paese, essendo stato disciplinato dalla legge delega di riforma fiscale. Nel corso del 2016, poi, è stato emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dello scorso 14 aprile, il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 15 giugno 2016 sull'interpello breve e la circolare n. 38 dello scorso 16 settembre. Vi sono, pertanto, quasi tutti gli elementi per la partenza del nuovo regime, che potrà servire anche come banco di prova per la successiva apertura del medesimo ai grandi contribuenti con ricavi o volume di affari superiori ai 100 milioni di euro.*

## 1 LA *RATIO*

La *cooperative compliance* è stata introdotta in Italia sulla falsariga delle esperienze internazionali mutuate dall'ambito OCSE. Nella sua impostazione, il regime di adempimento collaborativo dovrebbe contribuire a modernizzare il rapporto fra Fisco e contribuente. Il nostro sistema fiscale, basato sull'autoliquidazione dell'imposta, ha demandato alla valutazione *ex post* il controllo da parte del Fisco. Ciò ha generato talune inefficienze, poiché il soggetto controllore si trova a ricostruire e ad interpretare i comportamenti del contribuente solo a diversi anni di distanza rispetto a quando quelle azioni sono state poste in essere e dichiarate. Sotto questo profilo, quindi, arrivando il Fisco sempre dopo gli accadimenti, spesso la sua interpretazione dei fatti diverge dall'impostazione in base alla quale il contribuente aveva posto in essere una determinata operazione. Tutto ciò, evidentemente, è in grado di generare una situazione di conflittualità fra le parti; a seconda della maggiore o minore certezza circa la correttezza del proprio comportamento, della volontà o meno di affrontare un contenzioso con durate piuttosto lunghe ed esiti comunque incerti, a scapito invece di una condizione di certezza e di una situazione di *pax* fiscale, il contribuente potrà decidere se trovare un accordo mediante il ricorso all'accertamento con adesione oppure affrontare tempi lunghi, costi elevati ed esiti comunque incerti optando per la soluzione di incardinare il contenzioso tributario.
Il regime dell'adempimento collaborativo si prefigge, invece, di consentire un dialogo fra le parti *ex ante*, cosicché le fattispecie di dubbia interpretazione possano essere oggetto di confronto a priori fra l'Ufficio e il contribuente. Pertanto, da una logica basata sul control-

lo a posteriori dell'operato del contribuente, con il regime di adempimento collaborativo si passa ad una logica fondata sul **confronto preventivo**, che dovrebbe garantire maggiore certezza giuridica e minore conflittualità tra le parti. Non vi è dubbio che si tratti di un cambio di approccio radicale che necessita di una fase di rodaggio e di un'applicazione che, almeno agli inizi, potrà riguardare soltanto un circoscritto numero di contribuenti; tuttavia, potrebbe rappresentare una buona occasione per sperimentare nuovi approcci di dialogo tra Fisco e contribuente, riducendo le situazioni di conflittualità con gli Uffici.

## 2

## Il panorama internazionale

A partire dal caso *Enron*, che venne alla ribalta nel 2001 negli Stati Uniti, l'approccio ai rischi di impresa è cambiato profondamente ed è aumentata in maniera smisurata l'attenzione su questi fenomeni. Infatti, per la prima volta fu piuttosto chiaro come un approccio volto a truccare i conti di una società servisse a celarne l'effettivo stato di salute. A ciò si aggiunga il fatto di pratiche fiscali evasive finalizzate a spostare i redditi societari in paradisi fiscali. In ambito nazionale vi sono state vicende in qualche modo simili per i casi *Parmalat* e *Cirio*. Tutto ciò ha spinto a livello internazionale verso azioni finalizzate a migliorare la trasparenza e la *governance* societaria[1].

La prima risposta concreta si è avuta con l'introduzione negli Stati Uniti della legge *Sarbanes-Oxley* nel 2002, a seguito della quale è aumentata l'attenzione sulle società quotate, prevedendo per le stesse una maggiore responsabilità in capo al *management* per ciò che concerne l'accuratezza delle informazioni contabili, la creazione di una nuova autorità di controllo sui revisori esterni, l'inasprimento delle pene per crimini contabili e illeciti fiscali, un maggior potere e quindi una maggior tutela per le minoranze. Sotto il profilo prettamente fiscale nel 2006 il FASB (*Financial Accounting Standard Board)* ha emanato la *Fin 48* (interpretazione dello *Statement 109* "*Accounting far Income Taxes*"), in forza della quale le società, quando redigono i bilanci, debbono dare conto delle cosiddette "*uncertain tax positions*", ovvero quelle posizioni per le quali la probabilità di superare una verifica fiscale (incluso l'esito di un eventuale contenzioso) non supera il 50%. Risulta pertanto chiaro come, a seguito di queste due introduzioni, una più di tipo contabile e l'altra invece fiscale, la responsabilità in capo al *management*, per quanto concerne l'informazione finanziaria, si è incrementata notevolmente.

Dal canto suo l'OCSE a partire dal 2008 ha iniziato a porre l'accento su alcuni principi fondamentali che devono riguardare Fisco e contribuente nella loro relazione. Inizialmente si trattava di sette principi, di cui cinque di appannaggio delle autorità fiscali e due dei contribuenti, che successivamente si sono ridotti a cinque (c.d. "*five key pillars*"). Essi sono:

- la comprensione dei *driver* commerciali;
- l'imparzialità;
- la proporzionalità nella gestione delle risorse;
- la collaborazione e reattività;
- la comunicazione e trasparenza da parte dei contribuenti.

Si parlava in tal senso della cosiddetta "*enhanced relationship*" o relazione rafforzata, finalizzata a spingere le autorità fiscali a stabilire con i contribuenti di grandi dimensioni una relazione basata sulla reciproca fiducia e collaborazione. Questi principi erano infatti contenuti nel rapporto, elaborato dall'OCSE nel 2008, meglio noto come "*Study into the Role of Tax Intermediaries*". Nel corso, poi, del 2013 l'OCSE ha pubblicato un successivo rapporto intitolato "*Cooperative Compliance: a Framework. From enhanced relationship to cooperative compliance*", nel quale si è passati dal concetto di relazione rafforzata a quello di *cooperative compliance* nel quale,

1 Cfr. Occhetta L., La Candia I. "Cooperative tax compliance e gestione del rischio fiscale: un nuovo patto Fisco-contribuente?", Il Sole-24 Ore, *Norme e Tributi mese*, 8.9.2015 n. 7.

tuttavia, i cinque pilastri definiti nel 2008 sono rimasti immutati. Nel rapporto OCSE del 2013, inoltre, emergeva che 24 Paesi in tutto il mondo, tra i quali Singapore, Paesi Bassi, Usa, Sud Africa, Francia, Olanda, Norvegia, Paesi Bassi, avevano già adottato forme di *cooperative compliance* con i contribuenti. Nella maggior parte dei casi si tratta di regimi che sono previsti per determinate categorie di contribuenti sulla base di elementi oggettivi. Va, tuttavia, segnalato che in base all'esperienza dei Paesi Bassi, il regime è stato esteso a tutte le società, comprese le PMI.

3

## L'introduzione della *cooperative compliance* in Italia

### L'impianto normativo

Il DLgs. 5.8.2015 n. 128, pubblicato in G.U. 18.8.2015 n. 190, ha introdotto alcune disposizioni in materia di certezza del diritto nei rapporti fra Fisco e contribuente, in attuazione degli artt. 5, 6 e 8 comma 2 della L. 11.3.2014 n. 23 (legge delega di riforma fiscale). In particolare, il titolo III della citata disposizione ha disciplinato l'**adempimento collaborativo** attraverso la previsione degli artt. da 3 a 7. L'art. 3 riguarda le finalità e l'oggetto della procedura e richiama le forme di comunicazione e cooperazione basate sul reciproco affidamento fra contribuenti, dotati di sistemi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, e amministrazione finanziaria. Il successivo art. 4, dedicato ai requisiti, chiarisce che tali sistemi si innestano in un ambito di scelte organizzative che è chiaramente demandato al contribuente ma deve consentire di assicurare:

- una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
- efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
- efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

Inoltre tale sistema, con una cadenza almeno annuale, prevede che le funzioni preposte inviino una relazione agli organi di gestione per l'esame e la valutazione conseguenti. Tale relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate.
L'art. 5 è invece dedicato ai doveri tanto dell'Amministrazione quanto dei contribuenti[2].
L'art. 6, dedicato agli effetti della **procedura**, chiarisce l'approccio di confronto *ex ante* fra le parti mediante forme di interlocuzione preventiva, compresa una forma particolare di interpello preventivo che nel caso specifico prevede una risposta da parte dell'Agenzia entro quarantacinque giorni, decorrenti



2 Ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 128/2015, gli impegni in capo all'Agenzia sono i seguenti: "*a) valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime e per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1; b) pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva; c) promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza; d) realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime; e) esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile; f) debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza*". Quelli in capo al contribuente sono invece i seguenti: "*a) istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle entrate; b) comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva; c) risposta alle richieste della Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile; d) promozione di 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*".

dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta. Inoltre, nel caso in cui l'Agenzia non condivida la posizione del contribuente, le sanzioni applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale; la loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento. A livello penale tributario, è poi previsto che in caso di denuncia per reati fiscali l'Agenzia comunichi alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato. **Il contribuente che aderisce al sistema è inserito nel relativo elenco** pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate **e non è tenuto a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette**.

Infine, l'art. 7 riguarda le competenze e procedure, stabilendo la competenza esclusiva dell'Agenzia delle Entrate (per il tramite della Direzione Centrale Accertamento) per i controlli e le attività dei contribuenti ammessi al regime dell'adempimento collaborativo, nonché le modalità di accesso al regime e le esclusioni operate dall'Amministrazione con provvedimenti motivati. Vengono poi individuati i contribuenti che sono ammessi al regime[3] e la previsione di un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze per stabilire i criteri in base ai quali possono essere, progressivamente, individuati gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a quello di cento milioni di euro o appartenenti a gruppi di imprese. La norma richiama poi la previsione di uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per le modalità di applicazione del regime.

## Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 14.4.2016 n. 54237, in applicazione di quanto previsto dall'art. 7 del DLgs. 128/2015, ha tracciato gli aspetti fondamentali relativi all'accesso al regime dell'adempimento collaborativo[4-5].

Per quanto concerne i **requisiti soggettivi**, previsti dal punto 2 del provvedimento, i soggetti che possono aderire al progetto sono:

a) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro;
b) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota del 2013;
c) le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di **interpello sui nuovi investimenti**, di cui all'art. 2 del DLgs. 14.9.2015 n. 147, **indipendentemente dal volume di affari o di ricavi**.

È dunque importante evidenziare che, accanto alle prime due fattispecie, che erano già previste dalla disposizione di legge, se ne aggiunge una terza. Pertanto l'interpello sui nuovi investimenti, disciplinato dal DLgs. 147/15, si aggiunge quale modalità per accedere al regime della *cooperative compliance*. Di conseguenza si incrementa l'*appeal* di questa nuova tipologia di interpello, che può rappresentare una

3 Ovvero i contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro e, comunque, i contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo di cui all'invito pubblico del 25.6.2013, 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.

4 Tale provvedimento è stato integrato dal successivo provvedimento Agenzia Entrate 14.4.2016 n. 54749, per tenere conto dell'informativa sulla *privacy* che per mero errore materiale mancava nel primo provvedimento.

5 Il provvedimento di fatto ha anticipato le stesse linee guida OCSE che a maggio 2016 hanno individuato le modalità di costruzione del *Tax Control Framework*; cfr. in tal senso "*Cooperative Tax compliance: building better tax control frameworks*", OCSE, 2016.

modalità alternativa, indipendente dai requisiti dimensionali di fatturato, per l'accesso al regime dell'adempimento collaborativo. Per ciò che concerne i requisiti delle lett. *a)* e *b)* si deve prendere il dato più elevato fra quello dei ricavi e del volume di affari, considerando l'ultimo triennio. Per quanto concerne le domande presentate prima della presentazione del bilancio o della dichiarazione IVA i requisiti sono "*autodichiarati*" dal contribuente e verranno poi riscontrati dall'Ufficio. Per ciò che concerne i soggetti non residenti, **i requisiti in questione vengono valutati in capo alla stabile organizzazione** nel territorio nazionale del soggetto non residente.

Nel provvedimento è poi presente una importante apertura, consistente nella possibilità di ammissione anche per le imprese (residenti o non residenti con stabile organizzazione in Italia) che svolgono **funzioni di indirizzo** in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, laddove tale inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali. Medesima possibilità è prevista anche per le imprese con ricavi o volume d'affari non inferiori ad un miliardo di euro (lett. b) se la domanda per il Progetto Pilota sia stata presentata dall'impresa del gruppo che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, anche non in possesso dei requisiti dimensionali.

A tale riguardo la stessa Confindustria aveva auspicato che nel regime venissero ricomprese non solo le *holding*, ma anche quelle società che, all'interno del gruppo, svolgono funzioni essenziali nel processo di gestione del rischio fiscale. Sull'argomento si è soffermata la stessa Assonime, parlando di **estensione per trascinamento**, che costituirebbe un primo passo verso l'obiettivo di ricomprendere in futuro anche il gruppo di imprese in consolidato fiscale[6].

Il punto 3 del provvedimento è dedicato ai requisiti essenziali del **sistema di controllo del rischio fiscale** (TCF – *Tax Control Framework*), che, fermo restando il principio dell'autonomia delle scelte organizzative del contribuente, deve essere inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, garantendo all'impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali e consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione[7].

Il punto 4 del provvedimento riguarda le **mo-**

6 Cfr. circ. Assonime 22.4.2016 n. 14.

7 I requisiti essenziali del TCF elencati nel provvedimento (punto 3.3) sono i seguenti:
*"a) Strategia fiscale*
*Il sistema deve contenere una chiara e documentata strategia fiscale nella quale siano evidenziati gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale. La strategia deve riflettere la propensione al rischio della impresa, il grado di coinvolgimento dei vertici aziendali nelle decisioni di pianificazione fiscale e gli obiettivi che l'impresa si pone in relazione ai processi di gestione del rischio fiscale.*
*b) Ruoli e responsabilità*
*Il sistema deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli a persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti. Il sistema deve altresì esplicitare le responsabilità connesse ai ruoli in relazione ai processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e garantire il rispetto delle procedure a tutti i livelli aziendali.*
*c) Procedure*
*Il sistema deve prevedere efficaci procedure per lo svolgimento delle seguenti attività:*
*1. rilevazione del rischio: mappatura dei rischi fiscali associati ai processi aziendali;*
*2. misurazione del rischio: determinazione dell'entità dei rischi fiscali in termini quantitativi e qualitativi;*
*3. gestione e controllo del rischio: definizione e attuazione dell'azione o dell'insieme di azioni finalizzate a presidiare i rischi e prevenire il verificarsi degli eventi.*
*d) Monitoraggio*
*Il sistema deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che, attraverso un ciclo di autoapprendimento, consentano l'individuazione di eventuali carenze o errori nel funzionamento dello stesso e la conseguente attivazione delle necessarie azioni correttive.*
*e) Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno*
*Il sistema deve adattarsi ai principali cambiamenti che riguardano l'impresa, ivi comprese le modifiche della legislazione fiscale.*
*f) Relazione agli organi di gestione*
*Il sistema deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione, per l'esame e le valutazioni conseguenti, contenente gli esiti dell'esame periodico e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito di monitoraggio".*

**dalità di presentazione della domanda e relativa documentazione allegata**. In particolare, la domanda deve essere corredata dalla seguente documentazione:

- descrizione dell'attività svolta dall'impresa;
- strategia fiscale;
- descrizione del sistema di controllo del rischio fiscale adottato e delle sue modalità di funzionamento;
- mappa dei processi aziendali;
- mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale dal momento della sua implementazione e dei controlli previsti.

Tale documentazione può essere presentata o integrata entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza, unitamente a ogni altro documento ritenuto utile dal contribuente, fermo restando che in tal caso il termine per la comunicazione di ammissione al regime decorre dalla data di presentazione o integrazione della documentazione.

Infine, il punto 5 del provvedimento concerne la **verifica dei requisiti** da parte dell'Ufficio, che deve essere improntata a criteri di comprensione del *business*, imparzialità, proporzionalità, trasparenza e reattività, proponendo, eventualmente, gli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione al regime. Successivamente l'Ufficio darà luogo ad una serie di incontri con il contribuente in relazione al procedimento di ammissione al regime (cd. *pre filing*), che possono comportare la richiesta di ulteriore documentazione oppure la messa in atto di determinati interventi ritenuti necessari per l'ingresso nel regime. Nell'ambito di questa attività è previsto che i dipendenti dell'Agenzia delle Entrate possano accedere presso le sedi dell'impresa, per prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori. Entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza, fermi restando i maggiori termini dovuti a richieste di documentazione integrativa o azioni poste in essere e propedeutiche all'ingresso nel regime, l'Ufficio comunica l'esito della verifica e, in caso di ammissione al regime, il contribuente è inserito nell'elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate. Qualora successivamente all'ammissione al regime, emergano rischi fiscali non individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale o non comunicati all'ufficio competente, l'Agenzia delle Entrate può disporre con provvedimento motivato l'esclusione del contribuente dal regime, previa valutazione della rilevanza dei rischi fiscali non individuati o non comunicati. **Ai fini della valutazione dei requisiti di ammissione o permanenza nel regime, l'Ufficio competente non tiene conto della perdita dei requisiti dimensionali** di cui alle lett. *a)* e *b)* sopra indicate, **derivante da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo**.

## Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 15 giugno 2016

L'art. 6 comma 2 del DLgs. 128/2015 prevede una forma di **interpello preventivo abbreviato** per i soggetti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo. Tale interpello, espressamente disciplinato dal DM del Ministero dell'Economia e delle Finanze 15.6.2016, pubblicato in G.U. 27.6.2016 n. 148, deve riguardare fattispecie concrete in relazione alle quali il contribuente ravvisa rischi fiscali. Ai sensi dell'art. 4 del DM, l'istanza di interpello abbreviato deve contenere:

- i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante compreso il codice fiscale;
- la circostanziata e la specifica descrizione del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali;
- le specifiche disposizioni tributarie di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- l'indicazione del domicilio e dei recapiti telematici del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la procedura;
- la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'art. 63 del DPR 600/1973. In questo ul-

timo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, essa deve essere allegata allo stesso;
- l'indicazione che si tratta di una istanza presentata ai sensi dell'art. 6 comma 2 del DLgs. 128/2015.

Ai sensi dell'art. 5 del DM, entro 15 giorni dal ricevimento dell'istanza, l'Ufficio verifica la sussistenza dei citati requisiti, richiedendone la regolarizzazione nel caso in cui riscontri delle carenze. Nell'ambito dell'istruttoria, l'Ufficio può avere interlocuzioni con il contribuente e può concordare un accesso presso i locali dell'impresa per prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini della risposta all'istanza.

Il successivo art. 6 prevede casi specifici di inammissibilità dell'istanza[8]. Ai sensi dell'art. 7, **la risposta è fornita al contribuente entro 45 giorni** decorrenti dalla data di ricezione dell'istanza di interpello da parte dell'ufficio competente, ovvero da quella di ricezione dei dati carenti.

## La circolare Agenzia Entrate n. 38/2016

Il 16 e 17 giugno 2016 si è tenuto a Roma presso la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate il convegno "*Adempimento collaborativo: nuova frontiera della compliance*", nell'ambito del quale si è sviluppato un confronto diretto con il mondo delle imprese, dei professionisti e delle associazioni di categoria su temi applicativi che riguardano il nuovo regime dell'adempimento collaborativo e sulle sue prospettive future. In particolare, poi, sono state fornite una serie di risposte ai quesiti interpretativi posti dalle Associazioni di categoria[9] relativi alla disciplina e, in particolare, alle disposizioni recate dal provvedimento del 14.4.2016 n. 54237, successivamente confluite nella circolare 16.9.2016 n. 38 dell'Agenzia delle Entrate. Di seguito, si riportano i principali chiarimenti che consentono di definire in maniera ancora più chiara il nuovo regime.

Per quanto concerne i **requisiti soggettivi**, per i contribuenti che intendono aderire alla *cooperative compliance* in virtù dell'interpello sui nuovi investimenti (punto 2 lett. *c* del provvedimento 14.4.2016) è stato chiarito che non è necessario aver completato l'investimento, ma **è sufficiente avere intenzione di dare esecuzione allo stesso**.

Inoltre, è stato chiarito che per "*impresa che svolge funzioni di indirizzo sul TCF*" si intende anche un soggetto differente dalla *holding*, che in ogni caso abbia il potere di emanare direttive in ordine alle linee di indirizzo del sistema di controllo interno. Se tale soggetto risulta differente da quello che definisce e approva gli indirizzi strategici, l'ingresso "*per trascinamento*" potrà riguardare ambedue i soggetti. Ciò vale anche per le imprese che hanno aderito al Progetto Pilota e che possono entrare nel regime in base al limite dimensionale di un miliardo, facendo entrare per trascinamento anche la società che ha presentato la domanda, eventualmente differente dalla *holding*. L'ingresso del soggetto che svolge funzioni di indirizzo potrà avvenire anche successivamente,



8 In particolare, ai sensi dell'art. 6 del DM 15.6.2016, le istanze "*sono inammissibili se: a) sono presentate da un contribuente non ammesso o escluso dal regime di adempimento collaborativo di cui agli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128; b) è sopraggiunto un provvedimento motivato di esclusione del contribuente dal regime di adempimento collaborativo per la perdita dei requisiti di cui all'art. 4 o all'art. 7, comma 4, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'art. 5, comma 2, del medesimo decreto; c) sono presentate dopo la scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima; d) hanno ad oggetto il medesimo rischio fiscale sul quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto sopravvenuti; e) vertono su materie oggetto delle procedure di cui all'art. 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché dell'interpello di cui all'art. 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147; f) vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza; g) non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza ai sensi dell'art. 11, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212; h) il contribuente, invitato a integrare i dati ai sensi dell'art. 5, comma 2, non provvede alla regolarizzazione entro il previsto termine di trenta giorni*".

9 Cfr. Confindustria "Adempimento Collaborativo: dubbi applicativi e interpretativi", 16.5.2016.

con un'integrazione della domanda originaria. Inoltre l'ingresso per trascinamento dell'impresa che svolge funzioni di indirizzo si estende anche ai soggetti, sia residenti sia non residenti che operano mediante stabile organizzazione, che accedono al regime mediante la procedura dell'interpello sui nuovi investimenti. Per quanto riguarda i **requisiti essenziali del TCF**, secondo l'Amministrazione vale il principio per cui il contribuente è libero di declinare la propria strategia, nell'ambito di punti cardine per i quali vengono richiamate le *Guidelines* 2016 dell'OCSE contenute nel documento "*Building better tax control framework*". Il **sistema dei controlli**, che in questo ambito assume una rilevanza fondamentale, è da intendersi **in senso orizzontale e verticale**.

Quanto al primo, la sua applicazione dipende dalle risorse che concretamente l'impresa ha a propria disposizione; in assenza di risorse idonee, potranno essere definiti e attuati idonei controlli compensativi, anche esterni, volti a ridurre ad un livello accettabile il rischio generato dalla mancata segregazione (*segregation of duties*).

Invece a livello verticale il principio mira a tenere separate le funzioni operative da quelle di controllo per evitare conflitti di interesse. L'applicazione di tale principio può articolari su tre livelli:

- il primo è demandato alle funzioni operative, quindi quelle di *business* e quella fiscale (nella sua gestione degli adempimenti e attività di consulenza), che devono costantemente interagire fra di loro;
- il secondo ad una funzione indipendente (es. *compliance* o una unità inserita nella funzione fiscale ma "segregata"), compresi i comitati rischi di natura endo-consiliare o manageriale o altri organi analoghi nel cui ambito siano individuabili competenze specialistiche in materia fiscale;
- il terzo ad una funzione interna o esterna di livello elevato che dia un giudizio sull'affidabilità del sistema.

Il principio della separatezza delle funzioni operative da quelle di controllo non deve, tuttavia, intendersi come segregazione delle funzioni di *business* dalla funzione fiscale. Quest'ultima, infatti, deve essere sempre costantemente coinvolta nelle decisioni di *business*, attraverso la partecipazione istituzionale del responsabile della funzione fiscale o dei suoi delegati ai comitati in cui sono valutate o decise le operazioni e i progetti rilevanti relativi alla società e/o al gruppo di appartenenza.

In ogni caso, le funzioni di controllo devono poter disporre dell'autorità, delle risorse e delle competenze necessarie allo svolgimento dei loro compiti. Inoltre, i responsabili delle funzioni di controllo in materia fiscale dovranno essere collocati in posizione gerarchico-funzionale adeguata ed avere accesso diretto agli organi sociali.

La cultura del controllo deve coinvolgere tutta l'organizzazione aziendale, promanando dall'alto ed essendo poi diffusa a tutti i livelli aziendali, anche attraverso *forum* o portali, con l'obiettivo di sensibilizzare tutti i dipendenti coinvolti nella gestione del rischio fiscale, non solo quelli specializzati in area fiscale.

L'adesione da parte di una consolidante IRES o IVA non comporta l'obbligo di estendere il sistema di controllo del rischio fiscale a tutte le consolidate.

Venendo poi alle **modalità di presentazione dell'istanza e relativa documentazione**, la relazione annuale agli organi di gestione dell'impresa ai sensi dell'art. 4 comma 2 del DLgs. 128/2015 e punto 3.3 lett. f) del provvedimento 14.4.2016 n. 54237 risulterà quella dell'impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo, qualora l'accesso al regime sia richiesto anche per questa. Ciò, tuttavia, a condizione che la suddetta relazione:

- includa anche gli esiti degli esami periodici e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari degli altri soggetti del gruppo aderenti al regime;
- descriva le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare ad eventuali carenze riscontrate in capo a tali soggetti.

La **mappa dei rischi fiscali** ai sensi del punto 4.5 del provvedimento deve essere redatta per processo aziendale e per ogni attività di cui questo si compone, dovendone evidenziare i

rischi, la rilevanza degli stessi per il raggiungimento degli obiettivi aziendali, i controlli posti a presidio. La stessa dovrà includere anche il valore economico delle attività in cui si scompone il processo, ove quantificabile, ed evidenziare il rischio c.d. "*inerente*" e l'eventuale rischio c.d. "*residuale*". Per **rischio inerente** si intende il rischio che, indipendentemente dai presidi adottati, è connesso ai processi aziendali dell'impresa. Per **rischio residuale** si intende il rischio che residua nonostante i presidi adottati.

La mappa deve seguire un approccio *ex ante*, non includendo i rischi fiscali relativi ad attività, operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatisi prima dell'ingresso nel regime. È facoltà del contribuente comunicare rischi inerenti ad attività, operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatesi in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, i cui effetti si producano anche nei periodi di imposta oggetto di applicazione del regime. Sulle fattispecie di rischio relative agli esercizi precedenti l'ingresso al regime, non comunicate nel corso delle interlocuzioni preventive, il contribuente non potrà beneficiare degli effetti di cui all'art. 6 del DLgs. 128/2015, derivanti dall'adesione al regime.

È stato poi chiarito che l'inserimento del contribuente nell'**elenco pubblicato** sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate è obbligatorio. Per quanto concerne l'**interpello abbreviato**, se presentato dal soggetto consolidante IRES o IVA, potrà riverberare i propri effetti tanto sul consolidante quanto su questioni proprie del regime fiscale del consolidato, non potendo, invece, riguardare la corretta determinazione dei redditi complessivi netti delle consolidate e degli altri elementi trasferibili alla *fiscal unit*; viceversa, se presentato da una consolidata è inevitabilmente confinato alla stessa e non si estende al consolidato.

In tema di **garanzie** e **sanzioni**, la circolare ha chiarito che i benefici del regime comportano:

- l'esclusione dall'obbligo di prestare garanzia per i rimborsi di imposte dirette e indirette, che s'innesta con l'ingresso nel regime e si esaurisce con l'uscita;
- l'applicazione del ravvedimento operoso alla sanzione base, che è la minima ridotta alla metà.

Per quanto concerne, poi, la pubblicazione degli **schemi di pianificazione fiscale aggressiva** è stato affermato che i primi schemi saranno pubblicati entro la fine dell'anno in corso.

Quanto alla **fuoriuscita dal regime**, l'esclusione deve avvenire con provvedimento motivato (e cancellazione dall'elenco del sito) e può dipendere da:

- la perdita dei requisiti, ovvero volume d'affari o ricavi per tre esercizi consecutivi significativamente inferiori ai limiti dimensionali, escluse le operazioni infragruppo[10];
- l'inosservanza degli impegni, in presenza di un rischio fiscale rilevante non individuato nel TCF o non comunicato tale da comprometterne l'attendibilità.

Viene, infine, ribadita la **competenza esclusiva** in capo all'Agenzia delle Entrate in relazione ai tributi amministrati dalla medesima, prevedendo che l'impresa sia seguita da un funzionario di riferimento, tenuto ad un preciso obbligo di riservatezza, allo scopo di sviluppare una maggiore comprensione del contribuente.

## 4

## Alcuni spunti sugli impatti nell'organizzazione aziendale

In attesa che la disciplina sul regime di adempimento collaborativo sia completata e trovi un suo adeguato assestamento – si pensi, al riguardo, alla necessità di escludere l'applicazione delle sanzioni penali, per dare coerenza

10 Cfr. in tal senso Ferroni B. "Cooperative compliance: partecipazione dei gruppi e profili di corporate governance", *il fisco*, 2016, p. 4043 ss., per il quale la gemmazione "*è la fattispecie applicativa della previsione per cui non si tiene conto, ai fini dell'esclusione dal regime, della perdita dei requisiti dimensionali derivante da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo; logicamente, la stessa regola si applica anche ai fini della valutazione dei requisiti di ammissione al regime di adempimento collaborativo (cfr. punto 9.1)*".

all'istituto – è possibile tracciare alcune considerazioni generali sul nuovo regime, specie con riguardo agli impatti nell'organizzazione aziendale.

Anche in considerazione del fatto che la *cooperative compliance* è destinata a modificare il rapporto fra Fisco e contribuente, perché si passa da un rapporto conflittuale imperniato su verifiche *ex post* ad uno collaborativo volto ad affrontare e risolvere, mediante apposito confronto *ex ante*, le problematiche fiscali, ciò comporta necessariamente una **profonda rivisitazione della funzione fiscale in ambito aziendale**. Infatti, è stata evidenziata l'importanza che, pur nel rispetto del principio della *segregation of duties*, la funzione fiscale venga sempre coinvolta nelle decisioni di *business*, anche mediante la partecipazione del suo responsabile ai comitati in cui sono valutate o decise le operazioni e i progetti rilevanti relativi alla società e/o gruppo di appartenenza. A corollario di ciò, tale figura dovrà essere collocata in posizione gerarchico-funzionale adeguata, avendo diretto accesso agli organi sociali[11]. Questo aspetto sta a significare che, in un'ottica di *governance* societaria, la funzione fiscale dovrà essere spesso ricollocata e calibrata a livello di suo posizionamento, in quanto è necessario che la stessa sia a contatto con gli organi sociali, senza che vi siano restrizioni o intermediazioni nella sua possibilità di comunicare con gli stessi[12].

Altro aspetto da considerare è l'**analisi costi-benefici** che verrà effettuata per valutare la convenienza ad entrare nel regime dell'adempimento collaborativo. Infatti, il sistema di controlli su tre livelli può comportare dei costi aggiuntivi che dovranno essere affrontati per potersi avvalere di una valida struttura di TCF. Questo potrebbe in qualche modo scoraggiare quelle aziende industriali che, caratterizzate da una fortissima attenzione ai costi, potrebbero ritenere eccessiva una struttura articolata su più linee di controllo, che inevitabilmente può dar luogo a qualche sovrapposizione e, in ogni caso, ad un incremento dei costi. Più in generale, poi, per "cultura" le imprese bancarie potrebbero risultare più abituate a determinati meccanismi, poiché già ampiamente richiesti dal loro regolatore (circolare Banca d'Italia n. 285/2013)[13].

Altre utili considerazioni derivano dalle precisazioni che l'Agenzia delle Entrate ha fornito in occasione del VI *Forum Tax* tenutosi a Milano lo scorso 11 ottobre 2016[14].

Un primo aspetto che è stato riconfermato riguarda il fatto che, al momento, l'ingresso del regime, fatto salvo quanto avviene attraverso il trascinamento per ciò che concerne la *holding* o la società che svolge funzioni di indirizzo, è legato ai requisiti dimensionali e quindi non si estende, in assenza di questi, alle ipotesi di consolidato fiscale.

Il TCF, che fisiologicamente deve essere integrato nel sistema del controllo interno, va a mappare i rischi fiscali senza scendere nel merito delle singole operazioni, fatto salvo il principio secondo il quale le operazioni non rutinarie dovranno essere oggetto di una procedura di *assessment* specifico. Per ciò che concerne, poi, la valutazione economica dei rischi ci si potrà riferire all'impatto e alla probabilità di accadimento[15] degli

11 Cfr. circolare Agenzia Entrate n. 38/2016, § 2.3.

12 D'Ugo A., Germani A. "Compliance, ammesse le holding", *Il Sole-24 Ore*, 20.7.2016; Allevato G. "La «cooperative compliance» italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali", *Corr. Trib.*, 2016, p. 3168 ss., il quale fa espresso riferimento al ruolo di centralità che dovrà essere assunto dal *tax director* secondo una *escalation* che è in linea con quanto avvenuto in giurisdizioni avanzate (in particolare nei Paesi di derivazione anglosassone) ed è raccomandata anche dall'OCSE nelle proprie linee guida per lo sviluppo di programmi di *cooperative compliance* e per l'implementazione di appropriati TCF.

13 Cagnoni D., Germani A. "Cooperative compliance con rischio di costi elevati", *Il Sole 24 Ore*, 11.10.2016.

14 Cfr. "Cooperative compliance; le risposte dell'Agenzia delle Entrate", *Quotidiano Ipsoa*, 11.10.2016.

15 Cfr. Nobile L. "Cooperative compliance: primi approcci operativi", *il fisco*, 42, 016, in base al quale *"la probabilità di accadimento sarà graduata in base alla rilevazione di aspetti fattuali, come la presenza di precedenti (cioè di rischi dello stesso tipo realizzati in danno, cd. case history), la frequenza delle transazioni interessate, il numero degli addetti e la velocità della loro rotazione, ma anche con riferimento ad aspetti teorici come la complessità della disciplina fiscale di riferimento, o la frequenza con cui tale disciplina viene modificata"*.

stessi anche sulla base delle esperienze degli altri sistemi di controllo già in essere[16]. Per le soglie di materialità quantitativa potrà essere preso a riferimento il parametro del valore economico delle transazioni[17].

In generale, poi, le specifiche analisi di rischio proprie del regime del c.d. "*tutoraggio*" per i grandi contribuenti[18] verranno assorbite dalle attività e dai controlli preventivi che saranno effettuati dall'Ufficio competente per i contribuenti in regime di adempimento collaborativo.

La **mappa dei rischi fiscali** dovrà contenere:

- i **rischi di interpretazione**, ovvero quelli derivanti dalla corretta interpretazione delle norme tributarie e dei principi e finalità dell'ordinamento;
- i **rischi di adempimento**, ovvero quelli conseguenti all'inosservanza delle norme stesse derivante da un non corretto svolgimento dei processi sottostanti.

Inoltre, per i tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate (IMU, TASI, TARI, accise, ecc.) non si producono gli effetti derivanti dall'adesione al regime di adempimento collaborativo e pertanto non è necessaria l'inclusione dei relativi rischi nella mappa[19].

Nei casi in cui i processi, come quello contabile, sono sottoposti a controlli prescritti per scopi diversi da quello fiscale, i rilevatori dei rischi fiscali dovranno essere indicati nella mappa sia che si riferiscano a rischi di "*interpretazione*" sia che si riferiscano a rischi di "*adempimento*". Chiaramente, posto che il processo è già sottoposto a controllo per scopi differenti da quelli dell'adempimento collaborativo, il contribuente potrà liberamente decidere di non prevedere presidi fiscali specifici per tali tipologie di rischi, ritendendo sufficiente l'attività di *assessment* contabile posta in essere dalle strutture preposte.



16 Sono tali ad esempio quelli previsti dal *Sarbanes Oxley Act* o, in ambito prettamente nazionale, dalla L. 262/2005 in tema di tutela del risparmio e disciplina dei mercati finanziari.

17 Da questo punto di vista, cioè in tema di valore economico delle attività, non può esistere infatti un criterio uniforme che possa essere applicato sia dall'impresa che superi la soglia dei 10 miliardi sia da quella che invece è entrata nel regime a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti indipendentemente, quindi, dal volume di affari o dai ricavi. Cfr. in tal senso Nobile L., cit.

18 Ai sensi dell'art. 27 co. 11 del DL 29.11.2008 n. 185.

19 Al riguardo si veda tuttavia Ferroni B., cit., che in maniera molto chiara e condivisibile evidenzia che si tratta di una semplificazione solo apparente del TCF, in quanto se lo stesso è costruito per monitorare i processi aziendali non potrà escludere alcuni tributi per il solo fatto che non sono amministrati dall'Agenzia delle Entrate ed, inoltre, perché possono essere di grande impatto economico per l'impresa; motivo per cui l'esclusione non sarebbe coerente con il sistema dei controlli improntato su tre livelli.