Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in

Amministrazione Finanza e Controllo

Ordinamento ex D.M. 270/2004

Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Tesi di Laurea

Il nuovo regime di adempimento collaborativo

Relatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Correlatore

Ch. Prof. Ugo Sostero

Laureando
Matteo Sacerdoti
Matricola 843684

Anno Accademico 2016 / 2017

In questo mondo non v'è nulla di sicuro,

tranne la morte e le tasse

(Benjamin Franklin)

INDICE

INTRODUZIONE……7

1. L'EVOLUZIONE DEL RAPPORTO FISCO-CONTRIBUENTE……13

1.1 IL RAPPORTO TRA FISCO E CONTRIBUENTE NELLA COSTITUZIONE……13

1.2 IL RAPPORTO FISCO E CONTRIBUENTE NELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE……19

1.2.1 LO STATUTO EUROPEO DEL CONTRIBUENTE……24

1.3 L'ORIGINE INTERNAZIONALE DELLA "COOPERATIVE COMPLIANCE" E IL RUOLO DELL'OCSE……28

1.3.1 LE PRIME ESPERIENZE INTERNAZIONALI DI COOPERATIVE COMPLIANCE……35

1.3.2 IL CRESCENTE NUMERO DI MODELLI DI COOPERATIVE COMPLIANCE E LA LORO IMPLEMENTAZIONE IN CAMPO INTERNAZIONALE……41

1.4 L'ITER NORMATIVO DEL NUOVO REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO……46

2. I PROFILI SOGGETTIVI DEL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO……53

2.1 PREMESSA……53

2.2 I REQUISITI SOGGETTIVI DI ACCESSO AL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO……..58

2.2.1 IL PROGETTO PILOTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE……62

2.3 SOLUZIONI OPERATIVE PER I GRUPPI D'IMPRESA……65

2.4 LA DISCIPLINA DELL'INTERPELLO SUI NUOVI INVESTIMENTI……69

3. UN NUOVO MODELLO DI GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE: IL *TAX CONTROL FRAMEWORK*……..75

3.1 PREMESSA……75

3.2 IL RISCHIO AZIENDALE: DEFINIZIONE, IMPATTO E PROCESSO DI *RISK MANAGEMENT*……76

3.3 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO……81

3.4 IL RISCHIO FISCALE……86

3.4.1 IL RISCHIO FISCALE ORDINARIO E STRAORDINARIO……..88

3.4.2 RISCHIO INERENTE E RISCHIO RESIDUO: IL PROCESSO DI VALUTAZIONE……..90

3.5 IL *TAX CONTROL FRAMEWORK*……..92

3.5.1 LA MAPPATURA DEI RISCHI……96

3.5.2 LA STRUTTURA DEL MODELLO DI GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE……..99

3.5.3 LA VALUTAZIONE DEL *TAX CONTROL FRAMEWORK*……..112

4. PROFILI OPERATIVI DI APPLICAZIONE DEL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO……..…115

4.1 DOVERI DELL'AGENZIA E DEL CONTRIBUENTE: TRASPARENZA IN CAMBIO DI CERTEZZA…….115

4.2 MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA DI ACCESSO AL REGIME E VERIFICA DEI REQUISITI……...121

4.3 SVOLGIMENTO DELLA PROCEDURA E COMPETENZE PER I CONTROLLI E LE ATTIVITÀ RELATIVE AL REGIME…….....125

4.4 EFFETTI PREMIALI, CAUSE DI ESCLUSIONE E FUORIUSCITA DAL REGIME…….131

CONCLUSIONI…….141

BIBLIOGRAFIA……149

SITOGRAFIA……...159

INTRODUZIONE

Con il Decreto 5 agosto 2015, n. 128, rubricato "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23", è stato introdotto in Italia il regime di adempimento collaborativo. Il fine principale di tale regime è promuovere forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Il regime porta con sé importanti elementi innovativi nell'ambito del rapporto tributario; sono previste, infatti, nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva tra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti aderenti, con la possibilità di giungere ad una valutazione comune delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima che siano presentate le dichiarazioni o, comunque, prima dell'assolvimento di altri obblighi tributari. L'opportunità, quindi, di poter gestire le situazioni fiscali incerte mediante un confronto preventivo su elementi di fatto, che può ricomprendere anche l'anticipazione del controllo, è orientata alla prevenzione o, quantomeno, alla risoluzione anticipata delle potenziali controversie fiscali.

L'elemento principale è la modifica dell'approccio utilizzato dal Fisco nei confronti del contribuente: il regime di adempimento collaborativo si prefigge di passare dal tradizionale controllo *ex post,* basato sulle dichiarazioni fiscali e fonte di conflittualità (che spesso dà luogo ad un contenzioso), ad un confronto *ex ante,* caratterizzato da dialogo e trasparenza, nel quale le parti possano verificare le reciproche posizioni e impostazioni.

Logicamente, si tratta di un cambio di approccio radicale che, per questo, necessita di un periodo di rodaggio. A questo proposito, in fase di prima applicazione, il regime è riservato ad un ristretto numero di imprese che soddisfano determinati requisiti in termini di fatturato o, alternativamente, hanno preso parte al "Progetto Pilota" dell'Agenzia delle entrate, con il quale si è creato un primo tavolo di lavoro tra la stessa Agenzia e le imprese invitate a partecipare.

L'istituto in esame tra origine dal dibattito internazionale, dove il concetto di *cooperative compliance* è, da tempo, al centro della discussione sulla tipologia ottimale di relazione che deve intercorrere tra i contribuenti e le autorità fiscali. In particolare, l'OCSE, dal 2008, ha iniziato a porre l'accento su alcuni dei principi fondamentali che devono riguardare il rapporto tra Fisco e contribuente. Inizialmente, la relazione suggerita era la c.d. *"enhanced relationship",* o relazione rafforzata*,* basata su cinque pilastri: 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.

Il passo successivo, contenuto nel report del 2013, ha sancito il passaggio dall' *enhanced relationship* alla *cooperative compliance,* ovvero alla costruzione di un rapporto basato sul dialogo e sulla reciproca fiducia tra Amministrazione finanziaria, finalizzato alla prevenzione piuttosto che alla repressione delle violazioni fiscali.

Grazie al lavoro dell'OCSE e alle numerose esperienze di altri Paesi membri, anche il governo italiano ha voluto allinearsi agli standard internazionali in termini di *cooperative compliance*, dando vita all'istituto del regime di adempimento collaborativo. L'iter normativo si sta mano a mano completando, grazie alla pubblicazione dei Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate, emanati successivamente al Decreto n. 128/2015. Nel primo Provvedimento, datato 14 aprile 2016, sono dettate le disposizioni attuative del regime, con particolare riferimento ai requisiti soggettivi di accesso e alle caratteristiche essenziali del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Sono, inoltre, descritte la modalità di presentazione della domanda e della documentazione allegata, nonché la regolamentazione della verifica dei requisiti, che deve effettuare l'ufficio competente dell'Agenzia, in ordine all'ammissione del contribuente che presenta l'istanza di adesione.

Con il secondo Provvedimento, emanato il 26 maggio 2017, sono esplicate più dettagliatamente le procedure di attuazione del regime. Sono presentati, inoltre, i relativi doveri di collaborazione, correttezza e trasparenza in capo all'Agenzia e ai contribuenti, che devono essere osservati reciprocamente per tutto il periodo di permanenza di questi ultimi nel regime.

Allo scopo di chiarire il più possibile le problematiche e i dubbi sull'interpretazione del Decreto e dei relativi Provvedimenti, che provengono principalmente dal mondo dell'imprenditoria e dell'industria, l'Agenzia delle entrate ha emanato la Circolare n. 38/E, preziosa guida contenente risposte chiare e dettagliate alle perplessità esposte, a più riprese, dalle imprese interessate al regime nel corso dei vari tavoli di lavoro, organizzati allo scopo di far conoscere e apprezzare la nuova normativa sugli accordi di adempimento collaborativo. La Circolare passa in rassegna le principali tematiche affrontate nel corso del convegno "Adempimento collaborativo: nuova frontiera della compliance", evento organizzato dall'Agenzia delle entrate a Roma nel giugno 2016, nel quale sono state discusse le soluzioni interpretative ai quesiti riguardanti l'attuazione del regime emersi nel corso del meeting.

Nel presente lavoro, gli argomenti sono presentati come segue: il primo capitolo è incentrato sull'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente. Inizialmente, si fa riferimento a quanto previsto, in merito, dalla nostra Costituzione e dallo Statuto del Contribuente; in seguito, si evidenziano i potenziali sviluppi di questo rapporto, in termini di maggiore collaborazione, trasparenza e fiducia reciproca.
La seconda parte del capitolo presenta, invece, l'origine internazionale del concetto di *cooperative compliance* e il ruolo dell'OCSE nella predisposizione di programmi c.d. di fiscalità dialogata. Su questa base, infatti, il nostro Paese ha costruito il regime di adempimento collaborativo.
Il secondo capitolo entra nel merito del regime e si occupa dei requisiti soggettivi di accesso. Secondo le disposizioni attualmente in vigore, infatti, i soggetti che possono accedere sono i "Grandi contribuenti", cioè le imprese con volume di affari o di ricavi non inferiore ai dieci miliardi di euro. Per i contribuenti che hanno partecipato al "Progetto Pilota" promosso dall'Agenzia delle entrate, la soglia di ingresso è ridotta ad un miliardo di euro. La terza possibilità di accesso al regime è riservata alle imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, introdotto dal D. Lgs. n. 147/2015. Esso disciplina, per le imprese che investono in Italia, la facoltà di interpellare preventivamente

l'Amministrazione finanziaria allo scopo di ricevere un parere sui profili fiscali del piano di investimento, di importo pari ad almeno trenta milioni di euro, da adottare.

Il terzo capitolo si focalizza sul *tax control framework*, ossia il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Si tratta di un documento contenente la pianificazione del rischio fiscale che garantisce all'impresa *"un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali, consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione".*

Dopo una breve analisi sul concetto generale di rischio aziendale e la presentazione del Sistema di Controllo Interno, vengono esaminate tutte le componenti del rischio fiscale e il relativo processo di valutazione. Viene presa in considerazione la suddivisione in rischio fiscale ordinario e straordinario, nonché la classificazione del rischio inerente e del rischio residuo.

Di seguito, la trattazione si focalizza sulla descrizione del modello di gestione del rischio fiscale, che deve essere impostato su una chiara "*tax strategy*". L'Agenzia delle entrate ha specificato che non è previsto un documento predefinito valido per tutti, lasciando, in questo modo, al contribuente ampia autonomia di scelta nella declinazione dei contenuti. Sono richiamati, tuttavia, alcuni dei punti cardine ai quali le imprese si dovrebbero uniformare, facendo riferimento anche alle recenti *Guidelines* 2016 dell'OCSE contenute nel documento *"Building better tax control framework".*

Gli aspetti essenziali che un'adeguata strategia fiscale dovrebbe analizzare sono: la mappatura del rischio, l'individuazione di ruoli e responsabilità, il monitoraggio, l'adattabilità e la relazione agli organi di gestione.

Il quarto e ultimo capitolo presenta i profili operativi di applicazione del regime. Seguendo lo schema proposto dal Provvedimento del 26 maggio 2017, vengono esposte le modalità di presentazione della domanda di accesso al regime, corredata dall'apposita documentazione, la procedura per la verifica dei requisiti del soggetto richiedente e le competenze per le attività di controllo.

In conclusione, si elencano gli effetti premiali previsti per i soggetti partecipanti al regime; tra i più importanti, si ricordano l'applicazione delle sanzioni in misura ridotta (per i rischi comunicati tempestivamente e qualora l'Agenzia non condivida la posizione

dell’impresa in merito ad una questione fiscale rilevante), la possibilità di accedere ad una procedura abbreviata di interpello preventivo e l’esonero dalla presentazione delle garanzie per i rimborsi.

CAPITOLO 1

L'EVOLUZIONE DEL RAPPORTO FISCO-CONTRIBUENTE

Sommario: 1.1. Il rapporto tra Fisco e Contribuente nella Costituzione. – 1.2. Il rapporto tra Fisco e Contribuente nello Statuto del Contribuente. – 1.2.1. Lo Statuto europeo del Contribuente. – 1.3. L'origine internazionale della "*Cooperative Compliance*" e il ruolo dell'OCSE. – 1.3.1. Le prime esperienze internazionali di *cooperative compliance.* – 1.3.2. Il crescente numero di modelli di *cooperative compliance* e la loro implementazione in campo internazionale. – 1.4. L'*iter* normativo del nuovo regime di adempimento collaborativo.

1.1 - Il rapporto tra Fisco e Contribuente nella Costituzione

La disciplina del diritto tributario è da sempre soggetta a continui cambiamenti; in alcune circostanze essi si manifestano molto chiaramente, in altre, invece, si rivelano quasi impercettibili. Se si pongono a confronto le attuali dinamiche tra Fisco e Contribuente con quelle precedenti, ciò che emerge non è tanto il mutamento del rapporto tra questi due attori, quanto l'esistenza di un rapporto vero e proprio. Per meglio comprendere queste dinamiche, è necessario svolgere una riflessione sui principi cardine della Carta Costituzionale che configurano la possibilità di collaborazione tra l'Amministrazione Finanziaria e il Contribuente. I due articoli che meglio incarnano l'idea di cooperazione sono il 23 e il 53 che, rispettivamente, riguardano il principio di legalità e il principio di capacità contributiva. L'articolo 23 dispone che *"nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla Legge"* e dimostra una chiara intenzione a collaborare da

parte del Fisco, perché garantisce che solo l'imposizione normativa può essere causa della corresponsione di un tributo. È solo lo Stato, quindi, che attraverso il suo organo legislativo, può imporre una prestazione personale o patrimoniale al contribuente, che deve essere imposta nel rispetto dei principi di uguaglianza ed equità.
È molto importante sottolineare come questa norma costituzionale rappresenti una duplice garanzia; da un lato, l'Amministrazione Finanziaria è giuridicamente legittimata alla riscossione del tributo, dall'altro lato, il contribuente non può mettere in discussione la pretesa se non sulla base di una eventuale illegittimità della norma impositiva. Solo un'irregolarità nella formulazione della norma, infatti, può condurre all'invalidità giuridica della pretesa tributaria.

Il secondo caposaldo costituzionale, nell'ottica del rapporto collaborativo tra Fisco e Contribuente, è l'art. 53 della Costituzione, che sancisce il principio della capacità contributiva e costruisce il sistema tributario italiano sulla base della progressività.

L'articolo dispone infatti che: *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"* [1]. Da esso si desume che le prestazioni tributarie devono gravare in modo uniforme su soggetti che manifestano la stessa capacità contributiva e in modo differente, secondo il criterio della progressività, sui soggetti che hanno manifestazioni di ricchezza differenti. La *ratio* di questa legge si sostanzia nel fatto che il dovere di concorrere a sostenere la spesa statale sia espressione di un generale dovere di solidarietà, principio fondamentale richiamato dall'art. 2 della Costituzione, cioè dell'obbligo di contribuire ad assicurare uguaglianza e a creare un sistema in grado di prevedere servizi per tutti, anche per i soggetti meno abbienti. La capacità contributiva, quindi, si allinea alle disposizioni di cui agli art. 2 e 3 della Costituzione, le quali

[1] Oltre al generale principio della capacità contributiva, il legislatore ha stabilito che il sistema fiscale deve basarsi su un meccanismo di proporzionalità, il quale implica che ciascuno sia chiamato a concorrere alla spesa pubblica in base alle proprie risorse, in modo che chi ha meno versi meno e chi ha di più versi di più (in maniera, appunto, proporzionale). In realtà, esso è suscettibile di trovare piena attuazione solo in relazione alle imposte c.d. dirette, che, cioè, colpiscono le forme immediate di produzione di reddito (ad esempio l'IRPEF), ma non in ordine a quelle indirette (come l'IVA) che, gravando sui beni, finiscono per pesare indistintamente su tutti (salvo correttivi come imporre un'IVA più bassa su certi beni).

introducono per ogni cittadino un dovere di solidarietà economica che la Repubblica deve tutelare.

Inoltre, l'art. 53 implica due importantissime funzioni, che rilevano particolarmente nell'ottica della collaborazione tra Fisco e contribuente: da un lato, la funzione solidaristica, secondo la quale ciascun contribuente è obbligato a concorrere alla spesa pubblica, con lo scopo di supportare anche il carico della stessa di coloro che non sono in grado di sostenerlo, oppure lo sono, ma in misura minore rispetto ad altri contribuenti; dall'altro lato, la funzione garantista, ben rappresentata dal concetto del "minimo vitale", grazie al quale lo Stato si adopera per permettere ad ogni cittadino di condurre un'esistenza libera e dignitosa[2]. Per questi motivi, dunque, all'assolvimento delle due funzioni da parte dello Stato, corrisponde un dovere di collaborazione di tutti i cittadini con esso (ed a maggior ragione dei contribuenti con l'Amministrazione Finanziaria): l'Amministrazione è quindi legittimata alla pretesa e alla riscossione tributaria, con l'unico limite rappresentato dal rispetto della Legge, mentre i cittadini, a loro volta, sono tenuti a cooperare con essa. Questo rapporto collaborativo trova la sua ragion d'essere nel raggiungimento di un interesse superiore per la collettività.

Non sono state, però, solamente le previsioni costituzionali a contribuire alla costruzione di un rapporto collaborativo tra Fisco e Contribuente, in passato, infatti, vennero introdotte altre discipline in ambito di cooperazione, che orientarono definitivamente i due attori principali del panorama fiscale sulla strada del dialogo reciproco.

Ripercorrendo le tappe storiche di questo rapporto, si può affermare come, nel periodo che va dall' Unità d'Italia alla Seconda guerra mondiale, l'unico adempimento in capo al cittadino/contribuente si sostanziava nel pagare i tributi; tutti gli altri oneri relativi al rapporto erano infatti in capo all'Amministrazione Finanziaria, con l'unica eccezione della presentazione della dichiarazione dei redditi: questa era esistente dal 1864, ma veniva presentata una sola volta nella vita e confermata tramite il silenzio. La svolta

[2] G. Marongiu "*Lo statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*", Diritto e Pratica Tributaria, 2014/6, 10954.

cruciale si verificò con la riforma Vanoni del 1951, la cui novità fondamentale fu l'introduzione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi annuale, anche nel caso in cui le condizioni economiche fossero rimaste invariate nel corso dell'anno. Tale adempimento, almeno per le attività produttive, presupponeva la tenuta di una chiara e precisa documentazione[3].

Successivamente, a partire dalla seconda metà degli anni Settanta, si ampliò notevolmente la platea dei contribuenti e allo stesso tempo si assistette al moltiplicarsi dei tributi; questi due fattori spinsero lo Stato ad implementare un sistema di autotassazione, per effetto del quale i contribuenti cominciarono ad essere autonomi nel processo di liquidazione delle imposte. Il maggiore sforzo richiesto ai contribuenti dall'autotassazione, soprattutto in termini di adempimenti, di precisione e di conoscenza delle leggi, era compensato dalla nascita di alcuni istituti volti alla valorizzazione del dialogo con l'Amministrazione Finanziaria. Tra questi, riveste notevole importanza il principio del contraddittorio, ossia della dialettica tra le parti e, in generale, tutte quelle occasioni di dialogo che sono funzionali all'emissione del provvedimento, inteso come la conclusione del procedimento. L'articolo 111 della Costituzione, a tal proposito, dispone che: "*Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale.*" Il contraddittorio rappresenta, quindi, l'esaltazione del rapporto di collaborazione tra Amministrazione e Contribuente, perché volto a facilitare il dialogo tra le parti con l'obiettivo di definire "amichevolmente" inadempimenti o incongruenze nella regolarizzazione delle varie situazioni fiscali, raggiungendo più agevolmente la formazione del provvedimento finale. Tale procedimento, all'interno del nostro ordinamento, è retto da importanti principi, primo tra tutti quello della buona fede e della correttezza nel rapporto tra le parti. Il principio della buona fede è riconducibile alla disciplina civilistica: l'articolo 1175, infatti, impone alle parti di un rapporto giuridico di comportarsi secondo le regole della correttezza nell'adempiere una o più obbligazioni. Per quanto concerne la sua struttura, il principio della buona fede si può scomporre nella sua dimensione soggettiva e in quella

[3] Marchetto R., "Tendenze moderne nel rapporto tra Contribuente e Fisco", all'interno di **"**Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive", 2015.

oggettiva.

La prima viene abitualmente intesa come uno stato psicologico, in forza del quale il soggetto è convinto di comportarsi secondo diritto e di non trovarsi nella situazione di ledere gli altrui diritti. La dottrina riconosce, in questo caso, una situazione di ignoranza o di errore, che viene tutelata nel nostro ordinamento giuridico poiché si concretizza in quella che viene definita "credenza" di legalità di un certo comportamento e, per tale motivo, riceve una forma di tutela da parte del legislatore. È possibile affermare, quindi, che esiste una correlazione tra buona fede (intesa nella sua accezione soggettiva) e affidamento[4]. La buona fede in senso oggettivo, invece, si sostanzia in un duplice obbligo:

- l'obbligo di correttezza, in forza del quale, in ambito tributario, l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, devono comportarsi con lealtà e trasparenza;
- sempre in ambito fiscale, sia per l'Amministrazione finanziaria, sia per il contribuente, l'obbligo di *"non venire contra factum proprium",* cioè di comportarsi in maniera coerente e, esclusivamente per l'Amministrazione finanziaria, non contraddittorio rispetto al proprio precedente orientamento[5].

Anche il principio della buona fede, benché di matrice civilistica, trova la sua *ratio* nella Costituzione, in quanto l'articolo 97, prescrivendo il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione, introduce un generale obbligo di comportamento secondo correttezza e buona fede. Inoltre, l'applicabilità del principio di buona fede in materia tributaria è ormai acclarata e riconosciuta anche dal legislatore attraverso la Legge n. 212/2000 (art. 10, comma 1), nella quale i principi di collaborazione e buona fede tra contribuenti e Fisco sono ritenuti di notevole importanza, alla stregua dei principi di

---

[4] Maurizio Villani, in "Principio dell'affidamento: tra normativa tributaria e normativa comunitaria", 2009, "…la buona fede ben si distingue dall'affidamento in quanto quest'ultimo prevede una forma di fiducia circa la bontà del comportamento altrui.
Infatti, pur sembrando un unico concetto autorevole, la dottrina sottolinea come "*l'affidamento sia una situazione soggettiva preliminare e autonoma rispetto al principio di buona fede, la cui tutela è assicurata dall'esistenza di tale principio*".

[5] Logozzo Maurizio, "Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione", 2012.

buon andamento e imparzialità (art. 97 Cost.) e di capacità contributiva e uguaglianza (art. 53 Cost.).

1.2 - Il rapporto tra Fisco e Contribuente nello Statuto del Contribuente

Lo Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212), contiene una serie di disposizioni normative a tutela dei contribuenti nei confronti del Fisco. Esso è una legge ordinaria che nasce con l'obiettivo di porsi come guida all'interpretazione della normativa tributaria, chiarendo fin da subito un legame solido con la Costituzione per quanto riguarda i principi di cui agli art. 3, 23, 53 e 97. In attuazione di questi, infatti, l'art.1 dello Statuto dispone che i suddetti principi costituzionali rappresentano anche i principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogati o modificati solo espressamente e mai attraverso leggi speciali[6].

E' interessante, fin d'ora, osservare che rispetto agli analoghi Statuti vigenti nei Paesi OCSE – essenzialmente volti a informare e garantire i contribuenti dei loro diritti nel procedimento amministrativo di imposizione – lo Statuto del contribuente presenta la particolarità di disciplinare anche il modo di produzione delle leggi in materia tributaria: esso, infatti, intende garantire una disciplina tributaria scritta per principi e stabile nel tempo, che agevoli, nell' interpretazione, entrambe le parti del rapporto tributario.[7]

L'introduzione dello Statuto ha portato in primo piano il mutamento del rapporto tributario tra Amministrazione e contribuente. Prima che entrasse in vigore, infatti, si era molto distanti dall'affermazione di principi generali a tutela e garanzia del contribuente e non esisteva una procedura uniforme per ogni tipologia di tributo, infatti l'ufficio di competenza stabiliva, in base al tributo, regole diverse in materia di accertamento, termini, dichiarazione etc. Con queste premesse, il rapporto tra i due principali attori del panorama fiscale nazionale era permeato da sfiducia e disinteresse da parte del contribuente, che doveva assolvere i suoi obblighi di contribuzione e, allo

[6] Statuto dei diritti del Contribuente, art. 1 comma 1: "Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono princìpi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali."
[7] Fondazione Luca Pacioli, "Statuto in materia di diritti del contribuente", studio n.2, documento n. 7 del 25 marzo 2002.

stesso tempo, da un atteggiamento di ostilità da parte dell'Amministrazione, unicamente intenzionata ad assicurare una riscossione corretta e tempestiva. Ecco, quindi, che lo Statuto si inserisce in un rapporto tributario volto esclusivamente alla conflittualità, un rapporto che si sostanziava nel cittadino passivamente sottoposto all'autorità e all'insensibilità della burocrazia, che non assecondava le esigenze di collaborazione che la collettività richiedeva. Si cominciò, quindi, a pensare ad un testo che concretizzasse la tutela dei diritti riconosciuti al contribuente, oltre a riorganizzare la dispendiosa normativa vigente, gettando le basi per il definitivo cambiamento del rapporto tributario incentrato in una futura codificazione normativa ispirata a principi di cooperazione. La redazione dello Statuto ebbe come intento principale quello di "*garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente, e perciò idonea ad agevolare, nell'interpretazione, sia il contribuente sia l'amministrazione finanziaria e a diminuire gli alibi del primo nel tentare a realizzare un comportamento evasivo"* [8]. Per questo motivo, il Legislatore, tramite l'emanazione dello Statuto, non solo ha voluto confermare le garanzie per il contribuente, ma ha anche determinato le condizioni di correttezza e giustizia delle norme tributarie, regolamentando i rapporti e chiarendo i diritti a cui appellarsi. L'intento del Legislatore si esplica perfettamente nel principio di cui all'art. 10 dello Statuto[9], che, nel primo comma, prevede che il rapporto tributario Fisco-contribuente sia improntato al principio della buona fede e della collaborazione.

---

[8] Relazione VI Commissione permanente alla Camera, 20 Settembre 1999.

[9] L'Art. 10 dello Statuto del Contribuente, rubricato "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente", afferma che:

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.
2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.
3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto".

All'interno del procedimento tributario, si possono verificare diverse forme di partecipazione del contribuente. Nel diritto amministrativo, si afferma che il concetto di "partecipazione" riveste un duplice significato, a seconda della funzione collaborativa o difensiva (intesa, quest'ultima, come di tutela del proprio interesse da parte del privato). La stessa dicotomia è stata sottolineata attraverso i connotati *oggettivo* o *soggettivo*: l'intervento, in senso oggettivo, sarebbe offerta di collaborazione, in senso soggettivo, pretesa di tutela del privato[10].

Nel primo caso, il privato fornisce alla Pubblica Amministrazione, nell'oggettivo interesse pubblico, tutti gli elementi necessari all'esaustiva valutazione del proprio caso e, di norma, conclude il suo intervento con la consegna di un atto di "osservazioni". Nel secondo caso, invece, il privato è chiamato ad esprimersi, per la propria tutela, attraverso un atto chiamato "opposizione" o partecipazione in senso stretto. In realtà, non c'è motivo di escludere l'ipotesi di coesistenza dei due profili, perché si possono verificare occasioni in cui il privato, intervenendo per fini istruttori, anticipa allo stesso tempo la sua tutela; oppure, viceversa, che lo stesso intervenga nel procedimento con intento difensivo, ma arricchendo l'istruttoria attraverso gli elementi introdotti. Ciò che risulta evidente è che la partecipazione del privato è di fondamentale importanza, perché consente di colmare l'asimmetria informativa in cui versano le parti. Grazie alla partecipazione del privato all'istruttoria, infatti, l'Amministrazione viene a conoscenza di una serie di dati utilissimi per le sue decisioni e, allo stesso tempo, ha la possibilità di anticipare le conclusioni a cui è giunta, ai fini di eventuali revisioni o adattamenti del procedimento.

Come nel diritto amministrativo, anche all'interno del diritto tributario esistono due differenti accezioni del concetto di partecipazione: quella che consente al contribuente di "rappresentare all'Amministrazione finanziaria nel corso del procedimento, attraverso un contraddittorio con finalità "difensive", elementi di fatto e di diritto utili per giungere ad un'obiettiva determinazione della materia imponibile (intesa in senso

[10] Marchetto R., "Tendenze moderne nel rapporto tra Contribuente e Fisco", all'interno di **"**Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive", 2015

lato)" e quella che viene definita *servente,* cioè ogni qual volta in cui il contribuente è chiamato dall'Amministrazione a fornire dati, documenti e notizie "per consentire all'ufficio procedente un più agevole e completo reperimento di elementi utili al controllo e, eventualmente all'accertamento"[11].

La prima componente della partecipazione viene denominata partecipazione/contraddittorio, mentre la seconda partecipazione/collaborazione. Sempre secondo questa teoria, il legislatore assicurerebbe la tutela del contribuente attraverso il contraddittorio e, nel contempo, garantirebbe quella dell'Amministrazione finanziaria tramite la collaborazione.

In realtà, si può osservare come le due forme di partecipazione, intese come occasioni di dar voce al contribuente, tendano ad un fine comune, anche se questo viene realizzato in modi e tempi diversi. Molte opportunità di dialogo, infatti, nascono proprio dall'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'Amministrazione finanziaria. Essi, secondo la dottrina, si classificano in:

- poteri di intervento diretto presso i luoghi riferibili al soggetto;
- poteri di convocazione presso l'ufficio per richiedere informazioni o documenti;
- poteri di inoltrare inviti a comparire ad enti od organismi qualificati o a soggetti diversi;

L'ordine adottato nell'esposizione dei poteri istruttori riflette il grado di intrusività, con i primi che, essendo caratterizzati dalla presenza fisica degli operatori nei luoghi del contribuente, si intendono come i più invasivi della sfera privata. Ciononostante, accanto alle possibili turbative che queste azioni dell'Amministrazione finanziaria possono provocare nel contribuente, risultano evidenti anche alcune opportunità:

- interazione costante del contribuente durante i controlli, per via della presenza degli operatori dell'Amministrazione;

[11] Salvini L., "La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre), in Rivista di diritto tributario, 2000/1, p.13;

- la possibilità per il contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, di comunicare, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori (come dispone lo Statuto del contribuente, art. 12, comma 7).

La giurisprudenza riconosce queste "possibilità" quali forme di contraddittorio, che, secondo la Cassazione, costituiscono "primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente" e sono dirette "al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva"[12].

[12] Cassazione, Sezioni Unite, 29 luglio 2013, n. 18184

1.2.1 – Lo Statuto europeo del Contribuente

Da alcuni anni, non solo a livello nazionale, ma anche sul piano comunitario, si avverte particolarmente la necessità di una nuova relazione tra Fisco e contribuente, che sia basata sui principi di trasparenza, collaborazione e *cooperative compliance*[13].

In qualsiasi strategia di lotta alla frode e all'evasione fiscale, infatti, è l'adempimento del contribuente ad assumere un ruolo fondamentale: per garantire, quindi, le procedure di *tax compliance*, sia a livello nazionale che internazionale, è assolutamente necessario che il contribuente sia adeguatamente informato sulle principali norme che sono in vigore all'interno dell'Unione Europea e negli Stati membri in cui esso sviluppa la sua attività economica.

Affinché l'Amministrazione finanziaria e il contribuente sviluppino relazioni ispirate alla leale cooperazione e alla trasparenza, non si può prescindere dalla definizione di regole chiare e certe, che dovrebbero essere codificate nel contesto di uno "Statuto europeo del Contribuente". In questo ambito si colloca il *Model Taxpayer Charter,* un modello predisposto nel febbraio del 2014 (in relazione ad un progetto che venne avviato nel 2012) da tre associazioni professionali, CFE (Confédération Fiscale Européenne), AOTCA (Asia-Oceania Tax Consultants' Association) e STEP (Society of Trust and Estate Practitioners). I contenuti del modello sono il frutto di una valutazione congiunta da parte di 73 Stati, rappresentativi di oltre il 70% del PIL mondiale. L'obiettivo del documento è quello di diventare uno strumento atto a garantire maggiore equità nei rapporti tra Autorità fiscali e contribuenti nei diversi Stati; inoltre, questo rappresenta il punto di riferimento per tutti i Paesi interessati a disciplinare diritti e doveri dei contribuenti nei confronti del Fisco.

[13] Nell' ottobre 2016, si è tenuto a Milano il VI Forum Tax. Oggetto di discussione è stato il nuovo rapporto Fisco-contribuente, alla luce dei più recenti sviluppi registratisi non solo a livello nazionale, ma anche sul piano internazionale e comunitario. Tra i temi affrontati, infatti, vi è stata la relazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente nel contesto dei principi sanciti dai modelli di Statuto dei diritti del Contribuente, adottati a livello europeo.

I principali vantaggi che deriverebbero dall'adozione di uno Statuto europeo del Contribuente, si possono riassumere come segue:

- tutela delle libertà fondamentali e più ampio accesso al mercato interno;
- la presenza di un benchmark globale;
- la parità di trattamento.

Il modello[14] ha un ambito di applicazione soggettivo molto ampio, poiché non si applica solamente alle Amministrazioni finanziarie e ai contribuenti, ma anche alle articolazioni amministrative statali che hanno il potere di imporre tributi, nonché ai consulenti fiscali. Sul piano oggettivo, il modello fa riferimento ad ogni tributo ed ogni pagamento che sia sostanzialmente assimilabile ad un tributo.

Per quanto riguarda i contribuenti, il duplice obiettivo del modello è la definizione dei diritti dei contribuenti in relazione ai tributi imposti dallo Stato e la codificazione delle responsabilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, auspicando un'incentivazione alla loro "trasmissione volontaria di informazioni" ed alla "correzione spontanea degli errori".

Il *Model Taxpayer Charter* fa riferimento ad una serie di principi generali, già accettati dalla gran parte delle legislazioni e già presenti anche nello Statuto dei diritti del Contribuente italiano. Tra questi:

- la presunzione che i comportamenti posti in essere dal contribuente siano ispirati a valori di onestà e veridicità, fino a prova contraria;
- il divieto di abuso del diritto, ossia l'impossibilità per il contribuente di utilizzare in modo non corretto lo Statuto per ostacolare l'esecuzione da parte dell'Amministrazione finanziaria delle disposizioni fiscali nazionali;

[14] Secondo Piergiorgio Valente, "l'approccio innovativo proposto dal Modello dovrebbe portare le Amministrazioni finanziarie ad accogliere "*un'impostazione basata sul servizio*", a completamento della loro "*filosofia basata sul controllo*". I Governi nazionali dovrebbero garantire ai contribuenti una legislazione tributaria equa e trasparente, basata sull'attuazione di disposizioni fiscali semplici, chiare e di immediata applicazione", in "Statuto europeo del contribuente. La definizione dei nuovi rapporti con l'Amministrazione finanziaria", 28 maggio 2015.

- i limiti della responsabilità del contribuente nell'obbligazione di contribuzione secondo la legislazione fiscale nazionale;
- la non discriminazione nell'applicazione del tributo.

Un altro principio di fondamentale importanza è quello dell'irretroattività della norma tributaria, quando ovviamente la sua applicazione retroattiva non sia più favorevole al contribuente.

Il *Model Taxpayer Charter* dispone anche in materia di doppia imposizione. Questa si riscontra, per una determinata categoria di reddito, quando si verificano contemporaneamente l'imposizione fiscale dello Stato della fonte e quella dello Stato della residenza del soggetto chiamato all'adempimento dell'imposta. Generalmente, allo scopo di eliminare il fenomeno della doppia imposizione, o perlomeno di limitarlo il più possibile, gli Stati prevedono, a favore del contribuente, un credito d'imposta, oppure un meccanismo di esenzione. Il modello, in linea con le previsioni internazionali, suggerisce l'adozione di uno dei due meccanismi sopracitati.

Inoltre, il modello favorisce l'introduzione di norme relative al contrasto:

- dell'elusione, limitandone, allo stesso tempo, l'operatività, per impedire che le Amministrazioni fiscali possano mettere in discussione operazioni economiche ogniqualvolta vi sia la presenza di un "beneficio fiscale".

- dell'evasione, ponendo, però, l'accento sulla differenza tra il comportamento "disonesto e criminoso" nei confronti dello Stato, e quello, invece, che, tramite l'adozione di schemi di "aggressive tax planning", conduce al risparmio d'imposta (quest'ultimo semmai potrà rilevare solo sul piano elusivo). Infine, va sottolineato anche il principio della certezza del diritto, che dispone uniformità e chiarezza nell' interpretazione della norma fiscale, nonché la sua redazione in modo lineare[15].

[15] Valente P., in "Il rapporto Fisco-contribuente nei principi europei", IPSOA quotidiano, 5 ottobre 2016. L'autore sostiene inoltre che: "nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, secondo le associazioni professionali che hanno presentato il Model Taxpayer Charter, i principi di trasparenza ed

In occasione della presentazione del *Model Taxpayer Charter* da parte delle tre associazioni promotrici, si è richiesto alla Commissione Europea di tenere fede all' intenzione di introdurre un *EU Taxpayer's Code*, auspicando che tutti gli Stati membri colgano l'occasione per elaborare un documento in grado di garantire il giusto equilibrio nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Per implementare questa proposta, l'Unione Europea potrebbe scegliere lo strumento della direttiva, oppure propendere per una misura non vincolante, c.d. di *soft law*, costituita, ad esempio, da un codice di condotta. Qualora venisse scelta la prima opzione, se adottata all'unanimità dal Consiglio UE, essa dovrebbe essere necessariamente implementata all'interno dell'ordinamento di ogni Stato membro. Nel caso in cui si optasse, invece, per l'attuazione dello Statuto europeo del Contribuente attraverso l'utilizzo di uno strumento di *soft law,* questo non avrebbe un'efficacia vincolante nei confronti degli Stati membri, che potrebbero anche non adottare le sue disposizioni.

In conclusione, considerando che l'attuale sistema economico è caratterizzato da interessi economici e finanziari complessi, all' interno dei quali gli operatori devono tenere conto di norme molto differenti tra loro, a causa dei diversi sistemi giuridici in cui operano; se ogni Paese sarà in grado di adottare uno statuto aderente alle previsioni del modello, si potrà realizzare l'obiettivo della concreta e uniforme applicazione del *Model Taxpayers Charter*[16].

equità possono essere garantiti soltanto se ciascuno Stato adotterà un proprio Statuto del Contribuente, in conformità con quanto previsto dal *Model* medesimo".

[16] Valente P., in "Fisco-contribuente: diritti ed obblighi secondo il Model Taxpayer Charter", 19/02/2015.

1.3 - L'origine internazionale della "*cooperative compliance*" e il ruolo dell'OCSE

Il concetto di *cooperative compliance* rappresenta l'ultimo *step* dell'evoluzione del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Questo non trova la sua origine nella nostra esperienza giuridica nazionale, ma deriva dalla dottrina tedesca del c.d. *Gewaltverhältnis*, ossia la "relazione di supremazia che intercorre tra Stato e cittadino"[17], secondo cui il Fisco sarebbe una "potentior persona" all'interno di tale rapporto[18]. La *cooperative compliance* non si riferisce ad un istituto giuridico specifico, ma ad una strategia di finanza pubblica, rivolta al rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti, specialmente quelli di più grandi dimensioni.

L'OCSE, attraverso un report pubblicato nel 1990, avviò una prima indagine riguardante la previsione, nei vari ordinamenti, di specifici diritti e doveri fondamentali nel rapporto tra Amministrazione e contribuenti.

I primi risultati di tale analisi dimostrarono che non tutti gli Stati disponevano di uno Statuto dei diritti del contribuente (c.d. *Taxpayer's charter*), rendendo auspicabile un intervento degli stessi per colmare questa lacuna. Nel caso del nostro Paese, questa situazione di incertezza si è prolungata fino all'emanazione della Legge n.212/2000, con la quale è entrato in vigore il nostro Statuto dei diritti del contribuente, del quale si è trattato precedentemente.

Mentre in Italia si iniziava a discutere degli effetti sul sistema tributario di questa innovazione, in altri Paesi vigevano già diversi istituti giuridici che garantivano una serie di tutele per i contribuenti all'interno del "rapporto d'imposta" con l'Amministrazione finanziaria.

---

[17] Cannizzo C., in "Diritto Amministrativo" del 28/12/2006.

[18] Si veda inoltre: M.T. Soler Roch, "Tax Administration versus Taxpayer – A new deal?", in World Tax Journal, IBFD, 2012.

In molti Paesi del Nord-Europa, infatti, i funzionari del Fisco, già da molti anni, sono impegnati in attività di *marketing* e *customer satisfaction* della propria "utenza", in quanto i contribuenti sono considerati dalle relative Amministrazioni finanziarie come veri e propri clienti[19].

In passato, L'OCSE ha preso in considerazione molto attentamente il tema del rapporto tra Fisco e contribuenti ed istituì nel 2002 il c.d. "*Forum on tax administration"*[20], all'interno del quale opera il *Compliance sub-group.* Tale nuovo organismo ha iniziato da subito a lavorare affinché ogni singola Amministrazione fiscale fosse in grado di sensibilizzare la platea dei contribuenti sull'adempimento degli obblighi tributari, oltre a riconoscere loro più ampi diritti, con l'obiettivo finale di creare un sistema fiscale in grado di accrescere gradualmente la fiducia nei suoi "utenti"[21]. L'obiettivo, infatti, della creazione del Forum è quello di dar vita ad una piattaforma di dialogo sui temi della "good tax governance". Partendo dal presupposto che uno dei principali ostacoli che le Amministrazioni fiscali devono affrontare è la pianificazione fiscale aggressiva[22], il report

---

[19] Tamburro V., "Nuove prospettive nel rapporto tra fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. Tax Assurance", in "Diritto e Pratica Tributaria", 3/2016, p.938.

[20] Da www.oecd.org - "Il Forum on tax administration (FTA) è stato creato nel 2002 ed è un forum unico per l'amministrazione fiscale per i Commissari di 47 Paesi (35 membri OCSE più altri paesi non appartenenti), compresi i membri del G20. La "vision" è quella di creare un forum attraverso il quale i commissari possono individuare, discutere e influenzare le relative tendenze globali e sviluppare nuove idee per migliorare l'amministrazione fiscale in tutto il mondo.
L'obiettivo fondamentale è quello di migliorare i servizi e gli adempimenti fiscali dei contribuenti per aiutare le amministrazioni fiscali aumentando l'efficienza, l'efficacia e l'equità dell'amministrazione fiscale e riducendo i costi di conformità. Per garantire che i risultati del lavoro siano disponibili al maggior numero di amministrazioni fiscali possibili, vengono pubblicati i risultati degli studi più importanti sotto forma di relazioni e report."

[21] Leo M., in "Cooperative compliance: una strada lunga e impervia", il Fisco, 38/2016, p. 3616.

[22] Una definizione di pianificazione fiscale aggressiva è stata elaborata sia in sede Ocse, sia da parte della Commissione europea: partendo dall'assunto che scelte di natura meramente organizzativa e operazioni finalizzate a perseguire il miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa sono tasselli di quelle libertà economiche fondamentali che non possono essere messe in discussione, è aggressiva una operazione di pianificazione fiscale in cui la giustificazione di un determinato comportamento risiede, in via prevalente, nell'esigenza di ottenere un vantaggio fiscale non spettante e non nell'esistenza di una valida ragione economica. In sostanza, l'assenza di ragioni extrafiscali prevalenti determina la riconducibilità di uno schema o di una o più operazioni al concetto di pianificazione fiscale aggressiva, soprattutto al ricorrere dei seguenti elementi sintomatici: 1) l'operazione è finalizzata a perseguire la doppia non imposizione economica di un determinato reddito sia nel Paese della fonte che nel Paese di residenza del percettore; 2) la finalità principale di un determinato comportamento è ottenere una doppia detrazione (la stessa perdita è deduzione sia nello Stato della fonte del reddito che nello Stato di residenza del percettore); 3) gli affari vengono organizzati in modo da determinare una erosione della base imponibile negli Stati dove le operazioni commerciali vengono effettuate a vantaggio di Stati a bassa fiscalità.

dell'OCSE del 2008[23], relativo al ruolo degli intermediari proprio nell'ambito di questa problematica, ebbe come obiettivo primario quello di introdurre un nuovo rapporto di collaborazione (c.d. *enhanced relationship*, ossia una relazione rafforzata), basato sul concetto di reciproca fiducia e volto primariamente ai contribuenti di grandi dimensioni. L' International Fiscal Association (IFA) inquadra così il concetto di *Enhanced Relationship*: *"Una relazione specificamente definita, basata su intenzioni mutualmente espresse e non su regole dettagliate, a cui i contribuenti e le autorità fiscali accedono volontariamente andando oltre le loro obbligazioni legali di base. La suddetta relazione si basa su una conoscenza reciproca, rispetto e collaborazione fattiva, e ha quale scopo la gestione delle norme fiscali applicabili all'attività aziendale dei contribuenti nella maniera più efficiente e tempestiva possibile, assumendo una comunicazione riguardante le informazioni fiscalmente rilevanti (incluse le posizioni prese) che sia completa, tempestiva e reciproca e che porti ad una valutazione del corretto ammontare di imposte tenendo in considerazione la ratio e lo scopo della normativa fiscale (invece di tenere in considerazione solo l'interpretazione letterale della norma) rispettando gli obblighi e i diritti di entrambe le parti da un punto di vista procedurale nel caso di disaccordo sul corretto ammontare delle imposte dovute"*[24].

Nel Report OCSE 2008 si evidenziò la necessità, anche da parte dei consulenti fiscali, di orientare il proprio comportamento verso maggiori standard di etica e trasparenza. Il rapporto, che rappresenta una tipologia innovativa nel suo genere, si poggia su cinque pilastri (c.d. *key pillars*):

- <u>Comprensione del business</u> (c.d. *commercial awareness*), ossia l'attitudine dell'Amministrazione fiscale a comprendere il settore in cui opera l'impresa, oltre alla conoscenza dello spirito commerciale che anima le attività poste in essere dal contribuente, con lo scopo di evitare incertezza del diritto e, allo

[23] Cfr. il Report dell'OCSE, "Study into the role of tax intermediaries", 2008.
[24] IFA (International Fiscal Association), "Initiative on the enhanced relationship", version 3.3, 31 maggio 2012, pag. 18.

stesso tempo, limitare la creazione di contenziosi fiscali eccessivamente lunghi ed onerosi;

- Imparzialità (c.d. *Impartiality*), cioè la capacità dell'Amministrazione finanziaria di approcciare un eventuale contenzioso tributario con il contribuente avvalendosi di coerenza e obiettività di giudizio;
- Proporzionalità (c.d. *Proporzionality*), quando l'Amministrazione fiscale, avendo riguardo delle ricadute sul gettito, sceglie di allocare risorse, oppure decide quali contribuenti e quali questioni fiscali abbiano la priorità di intervento. In altre parole, si tratta di concentrare le proprie risorse su quei contribuenti meno collaborativi e trasparenti nei confronti delle Autorità fiscali stesse;
- Apertura e reattività (c.d. *openess and responsiveness*), ossia la prontezza che deve dimostrare l'Amministrazione fiscale nella discussione con il contribuente riguardo gli eventuali effetti fiscali connessi ad un determinato accadimento aziendale prima dell'invio effettivo della dichiarazione dei redditi o prima che la transazione sia posta in essere;
- Comunicazione e Trasparenza (c.d. *disclosure and transparency*), intesa come la propensione del contribuente ad adempiere tempestivamente le richieste di chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia per quanto riguarda le operazioni già poste in essere, sia riguardo alle transazioni future, in un'ottica di consultazione preventiva. Parimenti, l'azione dell'Amministrazione finanziaria deve essere caratterizzata dalla massima trasparenza e da strategie operative condivise e in linea con il sistema di regole adottato, con l'obiettivo di dar vita ad un sistema fiscale senza distorsioni interpretative e incertezza nelle modalità di attuazione.

L'ambizioso studio del 2008, del quale si sono appena trattati i pilastri fondamentali, ha posto le basi per la costruzione, sempre da parte dell'OCSE, del rapporto del 2013[25], che

[25] Cfr. il Rapporto OCSE, "Co-operative compliance: a framework from enhanced relationship to co-operative", 2013.

rappresenta oggi il decisivo approdo sul tema in esame. Il passaggio tra i due studi è stato reso possibile dall'individuazione di ulteriori necessità operative: da un lato, concentrare l'attenzione su altri aspetti principali che sono emersi nell'applicazione pratica, con lo scopo di sviluppare e implementare nuove forme di *compliance* fiscale; dall'altro, superare il concetto di *enhanced relationship* (ideato nel rapporto del 2008 per differenziarlo dalla *basic relationship*[26]) e, allo stesso tempo, riflettere su un rapporto privilegiato tra le Amministrazioni fiscali e i contribuenti di maggiori dimensioni, onde evitare che le pratiche poste in essere violino il principio fondamentale dell'uguaglianza dei contribuenti di fronte alla legge. Dal nuovo rapporto nasce, quindi, il nuovo concetto di *co-operative compliance*, che riassume sia il Tax Control Framework (di cui si tratterà successivamente) adottato dalle imprese, sia l'atteggiamento delle singole Amministrazioni finanziarie volto alla corretta implementazione della nuova filosofia basata su cooperazione e fiducia reciproca. Inoltre, tale termine descrive in maniera più accurata l'obiettivo (*compliance*) ed il mezzo attraverso cui raggiungerlo (*cooperation*)[27].

Proprio da quest'ultimo studio del 2013 è emerso che tutti i 24 Stati membri OCSE oggetto di analisi avevano sviluppato o, addirittura, implementato un modello di *cooperative compliance*. I primi Stati ad adottarlo furono il Sud Africa (2004, *Taxpayers engagement Strategy*), l'Irlanda (2005), i Paesi Bassi (2005, *Horizontal Monitoring*) e gli Stati Uniti d'America (2005, *Compliance Assurance Program*). Una tra le più importanti differenze con cui il modello di compliance è stato sviluppato o, a seconda dei casi, implementato nei vari Stati, riguarda la modalità, obbligatoria o facoltativa, tramite la

---

[26] Leone F., Bono B., "Cooperative compliance: verso un nuovo rapporto fisco-contribuente", in Amministrazione e Finanza, 8/2015, p.23.
"Secondo la dottrina internazionale, l'adempimento base (c.d. basic relationship) è definito come il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente basato su una serie di obblighi formali imposti a quest'ultimo in termini di adempimenti di compliance fiscale, controbilanciati specifici strumenti e modalità di ispezione e controllo forniti dall'Amministrazione per verificare *ex post* il corretto assolvimento dei predetti obblighi fiscali. Questo tipo di relazione non prevede particolari forme di interlocuzione tra i predetti attori.
Tale approccio è risultato nel corso degli anni inadeguato a gestire relazioni con i contribuenti, soprattutto quelli caratterizzati da una rilevante complessità e rilevanza in termini dimensionali e di business."
[27] Tamburro V., "Nuove prospettive nel rapporto tra fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. Tax Assurance", in Diritto e Pratica Tributaria", 3/2016, p.938.

quale i contribuenti possono (o devono) fornire all'Amministrazione finanziaria le informazioni rilevanti ai fini dell'accertamento.

Grazie al rapporto OCSE 2013 (*"from enhanced relationship to cooperative compliance"*), si è giunti a capire quanto importante sia la comprensione, da parte delle autorità fiscali, dei fattori rilevanti per le strategie imprenditoriali, onde evitare che determinati comportamenti possano essere erroneamente considerati con finalità elusiva o evasiva[28]. A tale scopo, secondo l'OCSE, riveste notevole importanza la presenza in azienda di sistemi di controllo e gestione sistematica del rischio fiscale, inseriti nel più ampio sistema dei controlli aziendali. Al fine di migliorare la *compliance* ed assicurare il versamento della "corretta imposta dovuta alle prescritte scadenze"[29], senza però aumentare i costi legati al controllo e all'accertamento, l'OCSE propone, in sostanza, un dialogo tra Amministrazione finanziaria e grandi imprese, allo scopo di prevenire anziché reprimere le violazioni fiscali. Questo può avvenire tramite un confronto preventivo su particolari tematiche, ad esempio fiscalità internazionale o riorganizzazioni aziendali, finalizzato a facilitare i contribuenti virtuosi e disincentivare quelli con il più alto rischio di evasione o di elusione. La discussione preventiva delle problematiche più complesse produrrebbe sicuramente una maggior certezza *ex ante* e ridurrebbe di fatto le possibilità di contestazione in sede di verifica *ex post.*

La tabella[30] seguente riassume in maniera sintetica i passi compiuti dalla "*cooperative compliance"* a livello internazionale: da un lato, i Paesi che hanno adottato e implementato il regime; dall'altro, il lavoro in continua evoluzione dell'OCSE per estendere il più possibile l'implementazione della "*cooperative compliance"* a tutti i suoi Stati membri.

---

[28] In Paesi come l'Irlanda, ad esempio, la Revenue's Large Cases Division, è organizzata in modo tale da conoscere le logiche industriali e i fattori che ispirano le scelte aziendali e imprenditoriali.
Anche in Inghilterra, tramite la HMRC (Her Majesty's Revenue and Custom) e i team altamente specializzati che ne fanno parte, si cerca di indagare il contesto economico in cui operano i grandi contribuenti, con l'obiettivo di capire come questi ultimi pianificano le strategie fiscali e commerciali.
[29] Right amount of tax at the right time
[30] Si veda: Caridi A., Canton G., "Cooperative compliance e tax control framework: strumenti di certezza fiscale preventiva", ANDAF, 2016

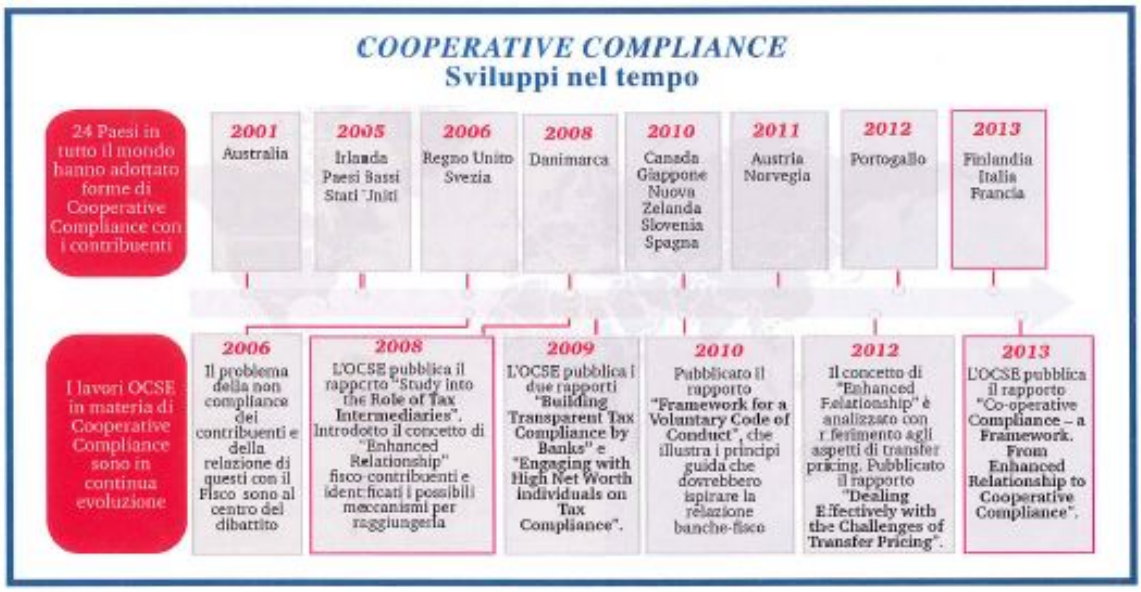

Tabella 1: "Cooperative Compliance – sviluppi nel tempo"

1.3.1 - Le prime esperienze internazionali di Cooperative Compliance

Come si è anticipato precedentemente, alcun Paesi recepirono con largo anticipo le raccomandazioni dell'OCSE in materia di *cooperative compliance*, rappresentando quindi degli esempi virtuosi in questo ambito.

Olanda

Tra questi, merita una menzione particolare l'Horizontal Monitoring Programme, di derivazione olandese. Il monitoraggio orizzontale si può considerare come lo *step* precedente all'instaurazione del rapporto di *cooperative compliance*, poiché anch'esso riguarda il cambiamento dell'approccio delle Autorità fiscali nei confronti dei contribuenti.

Per comprendere le cause della nascita di questo *compliance agreement,* è bene analizzare brevemente la situazione dei Paesi Bassi, dal punto di vista fiscale, all'inizio del ventunesimo secolo. L'Amministrazione finanziaria olandese era, infatti, a quel tempo, bersaglio di critiche trasversali, provenienti dai cittadini e dal mondo della politica. Le modalità operative del Fisco olandese non soddisfacevano per nulla le grandi società, le organizzazioni degli industriali, i commercialisti e i consulenti fiscali. Tra le inefficienze lamentate dai contribuenti vi erano la mancanza di fiducia nei contribuenti, la lentezza con cui era svolta l'attività di controllo e l'utilizzo delle *fishing expedition*[31]. Inoltre, l'Amministrazione finanziaria olandese aveva stipulato accordi contrari alla legge (c.d. Tax refuges) solo con alcune categorie di contribuenti. Per questi motivi risultava quanto mai necessaria l'adozione di un nuovo modello di controllo. L'idea di base del nuovo *Horizontal monitoring programme* è che la fiducia e la collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuenti sia fondamentale per garantire la *voluntary*

[31] Definizione de Il Sole 24 Ore (26 febbraio 2016): "Le fishing expedition sono richieste di informazioni generalizzate su intere categorie di contribuenti, prive di un nesso chiaro con un'indagine o un accertamento, e hanno quindi finalità più esplorativa che ispettiva. Sono vietate dall'Ocse e sono escluse anche dai recenti accordi siglati dall'Italia con Svizzera, Monaco e Liechtenstein."

compliance[32]. Un buon funzionamento di questo nuovo modello si sostanzia in minori controlli in capo ai contribuenti aderenti al modello e maggiori risorse per l'Amministrazione finanziaria, da poter destinare all'attività di controllo dei contribuenti non aderenti e che, per questo motivo, rappresentano un rischio potenziale di evasione maggiore.

I principi cardine dell'*Horizontal Monitoring Programme* sono:

- la cooperazione, fondata su comprensione, trasparenza e fiducia reciproca;
- raggiungimento degli accordi tramite la collaborazione tra le parti;
- la risoluzione anticipata (o perlomeno il tentativo) di attriti causati da opinioni divergenti su questioni fiscali rilevanti, da parte di Fisco e contribuenti;
- un monitoraggio continuo sulla qualità del lavoro svolto.

La finalità dell'Amministrazione finanziaria è quella di incentivare l'adempimento spontaneo delle obbligazioni tributarie, attraverso:

- assistenza e sostegno ai contribuenti;
- un rapporto di propositiva collaborazione con i Tax Service Providers (gli intermediari fiscali);
- una strategia fondata sull'accrescimento del senso di responsabilità dei contribuenti;

Un ruolo fondamentale, nell'applicazione di questo programma, è stato quello dei consulenti fiscali, che hanno stipulato gli accordi di *compliance* con l'Amministrazione finanziaria olandese, rappresentando circa 89.000 piccole e medie imprese e aiutando, inoltre, i contribuenti a comprendere e rispettare la normativa fiscale, così come

[32] Cfr. Tamburro V., "Nuove prospettive nel rapporto tra fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. Tax Assurance", in Diritto e Pratica Tributaria", 3/2016, p.938, secondo cui:
"Le due modalità attraverso cui i contribuenti olandesi assolvono i propri oneri sono l'autoliquidazione delle imposte e l'eventuale atto di accertamento. Nel primo caso, il contribuente provvede in via autonoma a compilare la propria dichiarazione dei redditi e quindi a liquidare e versare le imposte dovute. L'eventuale attività di accertamento deve essere posta in essere da parte dell'Amministrazione finanziaria entro il quinto anno successivo all'anno a cui si riferisce l'obbligazione tributaria."

prescritto dalle raccomandazioni dell'OCSE nel rapporto del 2008, incentrato proprio sulla figura degli "intermediari fiscali". In questo modo, si giunge alla creazione di un sistema basato sull'affidamento che l'Amministrazione centrale ripone sull'attività che gli intermediari (c.d. *provider)* svolgono a favore dei loro clienti, così da ridurre il cosiddetto controllo verticale.

Gli intermediari fiscali, una volta aderito al programma, non ricoprono più solamente il ruolo tradizionale del servizio professionale alla clientela senza avere nessuna responsabilità nei confronti dell'Autorità fiscale. Anzi, qualora si dovessero riscontrare errori materiali o, peggio ancora, una frode in materia di responsabilità dei consulenti stessi, il *compliance agreement* potrebbe essere risolto di diritto. Inoltre, anche gli altri clienti del consulente verrebbero sottoposti a controlli più rigorosi.

Aderendo all'*Horizontal monitoring programme*, il contribuente fornisce pro-attivamente le informazioni all'Amministrazione finanziaria e, contestualmente, aumenta il proprio livello di certezza riguardo la sua posizione fiscale, poiché riceve da parte dell'Amministrazione finanziaria un parere sulla corretta applicazione delle norme tributarie prima della presentazione della dichiarazione dei redditi. Nel caso in cui vi sia divergenza tra Fisco e contribuente sulle modalità interpretative della norma tributaria, questo non determina la risoluzione dell'accordo di collaborazione che intercorre tra le due parti. Se, invece, il contribuente va a modificare la struttura di una determinata operazione, che già era stata giudicata elusiva dall'Amministrazione finanziaria, per ottenere da questa un nuovo parere positivo, si possono creare i presupposti per la risoluzione del contratto, poiché verrebbe meno il rapporto di fiducia che sta alla base dell'*Horizontal monitoring programme.*

Per concludere, il sistema tributario olandese ben si presta all'applicazione del sistema di monitoraggio orizzontale anche al settore delle piccole e medie imprese (a differenza, per il momento, della situazione italiana, in cui saranno solo i grandi contribuenti a sperimentare in prima battuta il regime di adempimento collaborativo). È prevista, infatti, dal Fisco dei Paesi Bassi la precompilazione della dichiarazione dei redditi. Le persone fisiche possono scaricare la loro dichiarazione e, se necessario, apportare

eventuali modifiche dovute al mutamento della loro situazione economico-patrimoniale nel corso del relativo periodo d'imposta. La dichiarazione precompilata contiene già numerosi dati riguardanti il contribuente, come ad esempio quelli relativi ai conti correnti bancari o agli interessi passivi pagati sui mutui. Per quanto concerne, invece, la categoria degli imprenditori, non è disponibile la dichiarazione precompilata, per evidente complessità nel fornire i dati necessari alla precisa determinazione del reddito imponibile; per questo motivo, l'Amministrazione richiede la compilazione della dichiarazione secondo le modalità "tradizionali".

Australia

Un'altra esperienza internazionale di *cooperative compliance* che merita particolare attenzione è quella australiana, che cronologicamente si posiziona al primo posto poiché il primo modello è stato formalizzato nel 2001.

L'Australian Taxation Office (ATO) ha adottato una strategia basata su una stretta collaborazione che, inevitabilmente, condurrà ad un notevole risparmio per l'Autorità fiscale nazionale sia in termini di costi relativi ad eventuali controversie tra Fisco e contribuenti, sia legati ad una più rapida e semplice risoluzione delle stesse. A sostegno di tale modello, le autorità australiane hanno sviluppato una mappa di gestione del rischio fiscale che dipende dall'adesione o meno del contribuente al regime di *cooperative compliance*. Le tre variabili su cui si basa il modello sono:

- la probabilità di "*non compliance"*
- le conseguenze della "*non compliance"*
- il rischio fiscale, che deriva dalla combinazione delle altre due.

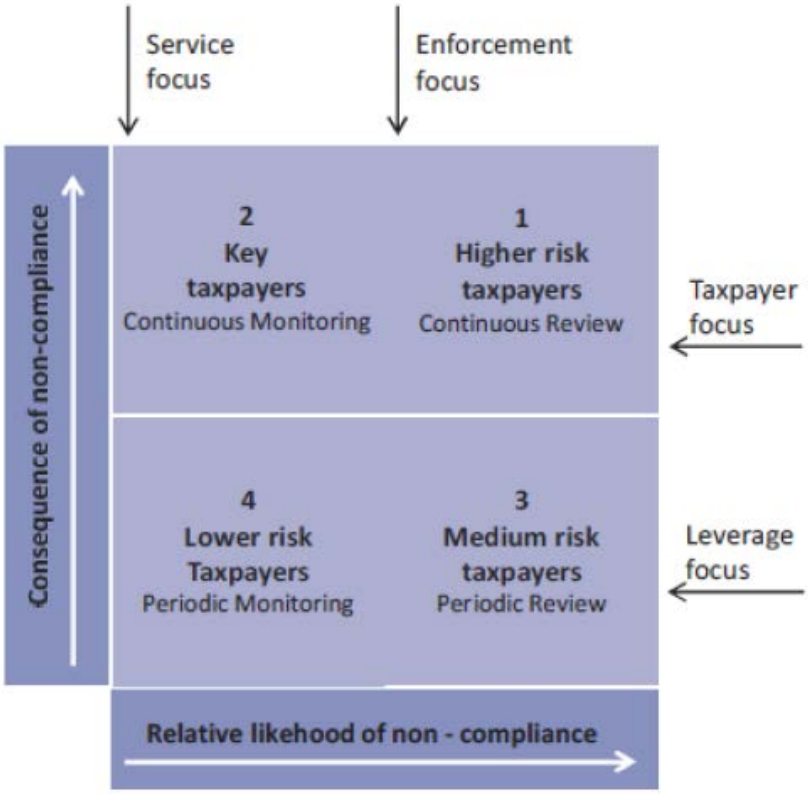

Tabella 2: Australian Taxation Office, "Risk Differentiation Framework" all'interno di: "Cooperative compliance: a framework – From enhanced relationship to cooperative compliance"

La mappa così predisposta evidenzia quattro tipi di contribuenti:

1. Higher risk taxpayers: Quelli con minore propensione alla collaborazione, che di conseguenza dovranno assumersi rischi fiscali più elevati e perciò dovranno effettuare continue revisioni interne;
2. Key taxpayers: I contribuenti che, effettuando un monitoraggio fiscale continuo, non incorrono in rischi fiscali;
3. Medium risk taxpayers: Coloro che pur non dimostrandosi inclini all'attività di *compliance,* implementano sistemi di controllo e, quindi, diminuiscono i loro rischi fiscali;
4. Lower risk taxpayers: La categoria di contribuenti orientata all'adozione del modello di *cooperative compliance* che, in base al monitoraggio interno dei rischi, è catalogata come categoria a basso rischio fiscale.

Il regime di *compliance* australiano prevede accordi di durata annuale (c.d. *Annual Compliance Arrangement*), attivabili tramite istanza del contribuente e, ovviamente, rinnovabili[33]. Questi accordi sono destinati a garantire:

- rapida risoluzione delle controversie tra fisco e contribuenti;
- punti di contatto, aggiornamento continuo e occasioni di dialogo tra contribuenti, professionisti e Amministrazione finanziaria;
- agevolazioni su sanzioni ed interessi in caso di eventuale contenzioso;
- maggior tempo a disposizione per integrare o apportare modifiche alle dichiarazioni fiscali;
- implementazione della propria mappa dei rischi fiscali, grazie alla collaborazione dell'Amministrazione finanziaria[34].

I primi risultati dell'applicazione di questo regime nel contesto australiano riferiscono di oltre 150 gruppi multinazionali che, dal 2001 ad oggi, hanno aderito al programma di adempimento collaborativo. In generale, le autorità fiscali australiane hanno potuto constatare ottima efficienza dei contribuenti aderenti per quanto riguarda i loro sistemi di controllo interni per la gestione del rischio fiscale, fattore che ha indubbiamente contribuito all'accrescimento del gettito fiscale incassato dalle Autorità.

[33] Leone F., Bono B., in "Cooperative Compliance: verso un nuovo rapporto Fisco-contribuente", Amministrazione & Finanza, 8/2015, p.23.
[34] Traduzione dei più importanti "Key Benefits of entering into an ACA" (Annual Compliance Arrangement), a tal proposito si veda: www.ato.gov.au.

1.3.2 - Il crescente numero di modelli di *cooperative compliance* e la loro implementazione in campo internazionale

Dopo una specifica analisi su due particolari esperienze internazionali di applicazione del modello di *cooperative compliance*, è doveroso riportare lo stato dell'arte dell'implementazione di questo modello in tutti i Paesi membri dell'OCSE, per evidenziare come sono state recepite le raccomandazioni dell'ente da parte delle Autorità fiscali nazionali in merito alla *Tax Compliance*, quali sono le attuali situazioni all'interno di ogni Stato e quali sono le prospettive future di completa implementazione del regime.

Dopo la pubblicazione dello studio OCSE del 2008[35], alcune Autorità fiscali, tra cui Australia, Olanda, Stati Uniti, Irlanda, Sud Africa e Regno Unito, hanno provveduto all'adozione di modelli di *cooperative compliance* all'interno della loro strategia di gestione del rischio fiscale, con un duplice obiettivo: da un lato facilitare l'adempimento dei contribuenti, con positive ricadute in termini di gettito fiscale; dall'altro attrarre nuovi investimenti.

Generalmente, l'adozione definitiva del modello di *cooperative compliance* è preceduta dalla pubblicazione di un progetto pilota, una fase propedeutica e sperimentale che ha lo scopo di individuare le aziende potenzialmente interessate all'adesione. Al termine di questo periodo temporale che, di solito, dura due/tre anni, il regime viene ufficialmente istituzionalizzato tramite la pubblicazione della relativa legge.

Nella tabella seguente saranno brevemente riassunte le esperienze internazionali di implementazione del regime di cooperative compliance (o del progetto pilota, a seconda dei casi), per avere un quadro d'insieme della situazione nei principali paesi membri dell'OCSE.

[35] Report OCSE "Study into the role of tax intermediaries", 2008.

Non si riporta volutamente il caso relativo all'Italia, perché oggetto di particolare ed esaustiva trattazione nei prossimi capitoli del lavoro.

Tabella 3: "Cooperative compliance models"[36]

Stato	Modello di *Cooperative Compliance* adottato
Australia	Il modello è stato formalizzato nel 2001, con la possibilità di stringere un accordo annuale (ACA) con l'Amministrazione per concordare modalità di comunicazione e obiettivi comuni.
Austria	Nel 2011 si è avviato un progetto pilota di *Horizontal Monitoring*, a cui hanno preso parte una decina di importanti gruppi industriali e che è stato portato avanti fino al 2014. In questo progetto sono stati coinvolti anche *stakeholders* esterni, quali Camera di Commercio e consulenti fiscali, per migliorare ulteriormente le sinergie richieste dal progetto.
Canada	Nel 2010 è stato lanciato un progetto (New Approach to Large Business Compliance) basato su dialogo e collaborazione tra grandi gruppi industriali, consulenti e Amministrazione finanziaria.
Danimarca	Il progetto pilota fu sviluppato e lanciato nel 2008. Dopo quattro anni, nel 2012, è stato formalizzato un vero e proprio modello di *cooperative compliance*.

[36] Tabella 3: "Cooperative compliance models", rielaborazione sulla base di quella contenuta all'interno del rapporto OCSE 2013 "Cooperative Compliance: a framework – From Enhanced Relationship to cooperative compliance", p.21.

Finlandia	Nel 2013 è partito un progetto pilota con 6 grandi contribuenti aderenti, della durata prevista di due anni.
Francia	Nonostante esistessero nel Paese innovativi metodi di *compliance* e assistenza per i grandi contribuenti, la Francia non disponeva di un modello formale di *cooperative compliance*. Nel 2012 venne annunciata l'intenzione di sviluppare un progetto pilota (c.d. Relation de Confiance).
Germania	Non si riscontra la presenza di modelli formali di *cooperative compliance*. Tuttavia, alcune Regioni (Stati Federali) hanno iniziato ad adottare diverse misure in ottica di compliance.
Ungheria	Nessun modello di *cooperative compliance* adottato. Nonostante questo, dopo le raccomandazioni OCSE contenute nello studio del 2008, la Large Taxpayer's Directorate ha sviluppato sistemi di gestione fiscale fondati su fiducia, flessibilità e cooperazione tra Amministrazione e contribuenti.
Irlanda	Applicazione formale del modello di *cooperative compliance* nel 2005, dopo un processo di confronto e collaborazione tra i vari *stakeholders*.
Giappone	Il modello di *cooperative compliance* è stato formalizzato nel 2010, solamente per i Grandi contribuenti. Quando l'Amministrazione procede con i controlli, si concentra soprattutto sulla gestione del rischio aziendale (tax corporate governance).
Olanda	Nel 2005, grazie a due progetti pilota, è stato adottato il modello di *cooperative compliance* attraverso l'*Horizontal Monitoring.* Il modello viene continuamente implementato grazie al miglioramento delle mappe interne di gestione del rischio fiscale da parte dei Grandi contribuenti. Nel 2012, il modello ricevette una valutazione positiva da parte di un comitato governativo indipendente.

Nuova Zelanda	Progetto pilota avviato nel 2008, con un ristretto numero di contribuenti. Il primo accordo è stato firmato nel novembre del 2010.
Norvegia	Nell'agosto del 2011 è partito il progetto pilota, ispirato alle raccomandazioni del rapporto OCSE del 2008, al quale hanno preso parte sei grandi gruppi industriali.
Portogallo	Ancora nessun modello di *cooperative compliance.* Tuttavia, nel 2012 fu istituito un apposito ufficio (Large Business Unit) con lo scopo di rafforzare la relazione con i grandi contribuenti.
Russia	All'interno del progetto pilota nel 2012, le quattro maggiori aziende del Paese stipularono un accordo di cooperazione ufficiale, denominato "Horizontal Monitoring – Enhanced Information Exchange". L'accordo mira alla creazione di un rapporto basato su trasparenza e collaborazione.
Singapore	Un modello formale di *cooperative compliance*, denominato "Enhanced Taxpayers Relationship Program" fu avviato nel 2008 dopo la consultazione con la Camera di Commercio Internazionale di Singapore, ente che gestisce le relazioni con le aziende più importanti del territorio.
Slovenia	Modello ufficializzato nel 2010, attraverso invito pubblico per i grandi contribuenti a partecipare da parte della DURS, l'Autorità fiscale slovena.
Sud Africa	Formalizzazione nel 2004 del modello "Taxpayers Engagement Strategy" da parte della SARS (South African Revenue Service).
Spagna	Nel 2009, l'Amministrazione finanziaria diede vita al "Large Companies Forum". Grazie a questo, si giunse l'anno seguente alla formalizzazione del modello di *cooperative* compliance denominato "Code of a good practice".

Svezia	È presente un modello ufficiale di *cooperative compliance,* avviato nel 2006, basato sul dialogo riguardo le problematiche fiscali. Nel 2012 sono stati invitati ad unirsi al progetto altri 15 Grandi contribuenti.
Regno Unito	Il modello è stato ufficializzato nel 2009, da parte dell'HMRC (Her Majesty Revenue's and Customs). Questo modello di *compliance*, riservato ai grandi contribuenti, prende ispirazione da un modello di *Customer Relationship Management*.
Stati Uniti	*Compliance Assurance Process* (CPI) iniziato nel 2005, tramite lo sviluppo di un progetto pilota. Definitiva formalizzazione nel 2012.

Come si evince dalla tabella riepilogativa appena proposta, risulta quanto mai necessario il passaggio da un approccio caratterizzato dal controllo tradizionale ad uno incentrato, invece, sulla *cooperative compliance*. Questo passaggio si sta effettuando praticamente in tutti i Paesi oggetto dell'analisi OCSE, ognuno dei quali si trova in un diverso stadio del processo per via delle proprie complessità o peculiarità nazionali legate alle problematiche fiscali. Un sicuro punto fermo all'interno di questo processo sarà lo sviluppo della gestione del rischio fiscale, che tutte le aziende dovranno costantemente migliorare, con l'obiettivo di ridurre il pericolo di inadempimento. Inoltre, gli accordi con le relative Autorità fiscali nazionali assumono anche un valore morale per le varie aziende che decidono di aderirvi poiché, grazie a questi accordi, si dimostrano all'intero pubblico dei contribuenti come esempi di collaborazione e trasparenza, volti ad un miglioramento della lotta all'evasione fiscale complessiva.

1.4 - L'*iter* normativo del nuovo regime di adempimento collaborativo

Le raccomandazioni dell'OCSE in materia di cooperative compliance, espresse tramite gli studi del 2008 e del 2013, sono state recepite positivamente dall'ordinamento giuridico italiano, che si sta adoperando per metterle in pratica attraverso l'istituzione del regime di adempimento collaborativo. Esso si pone come obiettivo primario quello di modificare completamente l'approccio del Fisco nei confronti del contribuente, attraverso il passaggio da un controllo *ex post*, basato sulla dichiarazione dei redditi e spesso fonte di conflitto che termina inevitabilmente con il contenzioso tributario, ad un confronto *ex ante*, in cui le parti possano dialogare e verificare le rispettive posizioni[37].

Introdotto in Italia dopo alcune esperienze internazionali di derivazione OCSE, il regime di adempimento collaborativo si prefigge di contribuire alla modernizzazione del rapporto tra Fisco e contribuente. Il sistema fiscale italiano, infatti, si basa sull'autoliquidazione dell'imposta, con il Fisco che può intervenire con il controllo solamente a posteriori: questo genera alcune inefficienze, poiché l'Amministrazione finanziaria deve ricostruire i comportamenti del contribuente e le scelte che stanno alla base di questi solo dopo diversi anni da quando le azioni del contribuente sono state poste in essere tramite la dichiarazione. Per questo motivo, essendo il Fisco sempre "in ritardo" rispetto agli accadimenti, la sua interpretazione dei fatti spesso è differente da quella che aveva dato il contribuente riguardo ad una determinata operazione.

È evidente come questa situazione possa facilmente sfociare in un conflitto tra le parti, in cui il contribuente si trova di fronte ad un bivio: cercare un accordo mediante il ricorso all'accertamento con adesione[38] oppure procedere con il contenzioso tributario.

---

[37] Cfr. Germani A., Mariotti F., "La cooperative compliance: come cambia il rapporto fra fisco e contribuente", in "La gestione straordinaria delle imprese", 6/2016, p.35.

[38] Secondo la definizione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate: "L'accertamento con adesione consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria.

Le discriminanti di questa scelta sono, principalmente, la consapevolezza del contribuente riguardo la correttezza del proprio comportamento e la volontà, o meno, di affrontare un processo tributario, tipicamente caratterizzato da tempistiche piuttosto lunghe ed esiti comunque incerti.

In questo contesto, si inserisce il regime di adempimento collaborativo, finalizzato alla creazione di un rapporto basato sul dialogo *ex ante*, in modo da consentire un confronto preventivo tra le parti sulle fattispecie di dubbia interpretazione. Le dirette conseguenze di questo nuovo approccio sarebbero sicuramente una maggiore certezza giuridica e una cospicua riduzione della conflittualità tra l'Ufficio e il contribuente.

Nonostante il provvedimento non sia immune da osservazioni, sia per quanto riguarda i presupposti oggettivi, sia sotto il profilo sanzionatorio, l'adempimento collaborativo sta ricevendo accoglienza favorevole, poiché "orientato alla promozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata" costante e, soprattutto, preventiva. È infatti la prima volta che, nel nostro ordinamento, la materia non viene semplicemente rimessa ad atti di indirizzo, ma regolata in via normativa. Con queste premesse, l'auspicato obiettivo di prevenzione nelle questioni fiscali, che privilegia la partecipazione attiva del contribuente anziché l'azione repressiva dell'Amministrazione finanziaria, non può altro che condurre al risultato tanto atteso, ossia la "promozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata", che per anni ha visto unici protagonisti alcuni ordinamenti giuridici del nord-Europa[39].

Il percorso normativo del regime di adempimento collaborativo inizia con la Legge fiscale del 2014[40], che ha conferito al Governo la delega per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente orientato alla crescita.

Si tratta, sostanzialmente, di un "accordo" tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.
La procedura riguarda tutte le più importanti imposte dirette e indirette e può essere attivata tanto dal contribuente quanto dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione territoriale il contribuente ha il domicilio fiscale".

[39] Cfr Leo M., "Cooperative compliance: una strada lunga e impervia", il Fisco 38/2016, p. 3616.

[40] Legge 11 marzo 2014, n. 23.

L'articolo 6[41] della Legge ha delegato il Governo ad introdurre norme che prevedessero:

---

[41] Si riporta, per chiarezza, il testo originale dell'art. 6 della Legge 23/2014:
"Gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della disciplina degli interpelli.
1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonchè, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio
fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche.
2. Il Governo è altresì delegato a prevedere, nell'introduzione delle norme di cui al comma 1, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell'articolo 8 e ai criteri di limitazione e di esclusione della responsabilità previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n.231, nonchè forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata.
3. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni per revisionare e per ampliare il sistema di tutoraggio al fine di garantire una migliore assistenza ai
contribuenti, in particolare a quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, per l'assolvimento degli adempimenti, per la predisposizione delle dichiarazioni e per il calcolo delle imposte, prevedendo a tal fine anche la possibilità di invio ai contribuenti e di restituzione da parte di questi ultimi di modelli precompilati, nonché al fine di assisterli nel processo di consolidamento della capacità fiscale correlato alla crescita e alle caratteristiche strutturali delle imprese.
4. Nell'introduzione delle norme di cui al comma 3 il Governo prevede l'istituzione di forme premiali, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che aderiscano ai sistemi di tutoraggio.
5. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni volte ad ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari, in coerenza con la finalità della lotta all'evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione, in particolare: a) semplificando gli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti che intendono avvalersi del predetto istituto; b) consentendo al contribuente, anche ove la riscossione del debito sia concentrata nell'atto di accertamento, di attivare meccanismi automatici previsti dalla legge per la concessione della dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione, ove ricorrano specifiche evidenze che dimostrino una temporanea situazione di obiettiva difficoltà, eliminando le differenze tra la rateizzazione conseguente all'utilizzo di istituti deflativi del contenzioso, ivi inclusa la conciliazione giudiziale, e la rateizzazione delle somme richieste in conseguenza di comunicazioni di irregolarità inviate ai contribuenti a seguito della liquidazione delle dichiarazioni o dei controlli formali; c) procedendo ad una complessiva armonizzazione e omogeneizzazione delle norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari, a tal fine anche riducendo il divario, comunque a favore del contribuente, tra il numero delle rate concesse a seguito di riscossione sui carichi di ruolo e numero delle rate previste nel caso di altre forme di rateizzazione; d) procedendo ad una revisione della disciplina sanzionatoria, a tal fine prevedendo che ritardi di breve durata nel pagamento di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate, non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateizzazione; e) monitorando, ai fini di una sua migliore armonizzazione, il regime di accesso alla rateizzazione dei debiti fiscali, anche in relazione ai risultati conseguiti in termini di effettiva riscossione, con procedure che garantiscano la massima trasparenza e oggettività.
6. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri,

- forme di comunicazione e cooperazione rafforzata, soprattutto in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali tra imprese e Amministrazione finanziaria;
- sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità all'interno del complessivo sistema dei controlli interni;
- incentivi per chi decidesse di adottare tali sistemi: in particolare, minori adempimenti, riduzione delle eventuali sanzioni, nonchè forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata[42].

In altre parole, il legislatore ha capito che solo mediante l'introduzione di incentivi per i contribuenti che si comportano correttamente, e allo stesso tempo di disincentivi per quelli che, invece, perseguono politiche fiscali aggressive, può essere costruita un'efficace strategia operativa da parte dell'Amministrazione finanziaria. Per questo diventa di vitale importanza la costruzione di un sempre migliore rapporto tra Fisco e contribuenti, caratterizzato da dialogo e fiducia reciproca, anziché sul confronto conflittuale.

I principi della Legge delega, insieme alle linee guida OCSE di cui si è trattato precedentemente, sono stati attuati attraverso l'emanazione del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n.128[43], contenente disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuenti. Il regime dell'adempimento collaborativo comporta l'assunzione di impegni sia per l'Agenzia delle Entrate, sia per i contribuenti che aderiscono al regime e risponde, allo stesso tempo, ai bisogni di certezza e stabilità nell'applicazione della norma tributaria, nonché di riduzione, in termini di costi e tempistiche, del contenzioso.

---

procedendo in tale contesto all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravi per i contribuenti e per l'amministrazione."

[42] Cfr Albano G., "Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale", in Corriere Tributario, 35/2015, p. 2653.

[43] Il D. Lgs. 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).

Il regime prevede, a carico delle imprese:

- la creazione e implementazione di un efficace sistema di preventiva autovalutazione del rischio fiscale (attraverso la costruzione e successiva manutenzione del c.d. *Tax Control Framework*);
- l'osservanza degli obblighi di disclosure e la promozione di una mission aziendale improntata al rispetto della normativa tributaria.

In cambio, le imprese potranno ricevere semplificazioni dal punto di vista dell'adempimento fiscale, la riduzione di eventuali sanzioni e, più in generale, la garanzia di un rapporto "privilegiato" con l'Amministrazione finanziaria.

In particolare, il titolo III della citata disposizione è interamente dedicato al regime dell'adempimento collaborativo, attraverso le previsioni contenute negli artt. da 3 a 7.

L'art. 3 riguarda le finalità e l'oggetto della procedura: a tale scopo, vengono richiamate le forme di cooperazione e comunicazione caratterizzate dal reciproco affidamento di Amministrazione finanziaria e contribuenti, che devono essere dotati di sistemi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. L'art. 4 è dedicato ai requisiti di accesso al regime e chiarisce che i suddetti sistemi devono rientrare nell'ambito di scelte organizzative lasciate chiaramente a discrezione del contribuente, ma che devono consentire di assicurare:

- chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai vari settori in cui l'organizzazione dei contribuenti è suddivisa, a seconda dei rischi fiscali;

- efficaci procedure di rilevazione, misurazione gestione e controllo del rischio fiscale, che devono essere rispettate in tutti i livelli aziendali;

- meccanismi efficaci per sopperire ad eventuali carenze nel funzionamento del sistema di controllo, attivando le necessarie misure correttive.

Tale sistema prevede, inoltre, che, con cadenza almeno annuale, sia inviata, da parte delle funzioni preposte, una relazione agli organi di gestione per le conseguenti

valutazioni. In questa valutazione sono illustrate le verifiche effettuate con i relativi risultati, nonchè le misure adottate per rimediare ad eventuali carenze. L'art. 5 prevede quali debbano essere i rispettivi doveri di Amministrazione finanziaria e contribuenti nell'ambito del regime di adempimento collaborativo, mentre l'art. 6 è incentrato sulle procedure operative e sugli effetti che l'adesione al regime comporta. Infine, l'art.7 stabilisce che, per quanto riguarda i controlli sulle attività dei contribuenti ammessi al regime, la competenza esclusiva spetta all'Agenzia delle Entrate, per il tramite della Direzione Centrale Accertamento.

Successivamente alla Legge delega 23/2014 e alla sua attuazione mediante il Decreto Legislativo 128/2015, il quadro generale dei riferimenti normativi in materia di adempimento collaborativo è stato arricchito dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016[44]. In applicazione di quanto previsto dall'articolo 7 del decreto 128, tale documento ha tracciato gli aspetti fondamentali concernenti le condizioni e le modalità di accesso al regime di adempimento collaborativo: i requisiti soggettivi, i requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale, le modalità di presentazione della domanda e della documentazione allegata e la verifica dei requisiti da parte dell'Ufficio. Tutti gli aspetti appena elencati saranno oggetto di esaustiva trattazione nel corso dell'elaborato.

A conclusione dei riferimenti normativi nazionali in materia di adempimento collaborativo, è opportuno presentare la circolare[45] n. 38/E del 16 settembre 2016 emanata dall'Agenzia delle Entrate. Questa riassume in maniera puntuale e dettagliata le risposte che l'Agenzia ha fornito alle maggiori perplessità interpretative, relative all'implementazione del nuovo regime. Molte di queste sono state espresse nel corso del convegno "Adempimento collaborativo: nuove frontiere della *compliance*", tenutosi nelle giornate del 16 e 17 giugno 2016, presso la sede centrale dell'Agenzia delle Entrate, dove si è dato inizio ad un confronto diretto con il mondo delle imprese, con i

[44] Prot. N. 54237/2016 recante "Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n.128".
[45] La circolare presenta come oggetto: "Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo.

professionisti e con le associazioni di categoria, riguardo i temi applicativi del regime e le sue prospettive future. Il documento, quindi, costituisce un riassunto degli esiti del convegno e contiene, inoltre, chiarimenti e soluzioni interpretative in risposta a quesiti pervenuti dai vari partecipanti. Le risposte dell'Agenzia, in merito a quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime, si possono suddividere in cinque aree tematiche:

- i requisiti soggettivi di accesso al regime;
- le caratteristiche essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale;
- le modalità di presentazione della domanda;
- gli effetti premiali conseguenti all'accesso al regime;
- le conseguenze derivanti dalla fuoriuscita dal regime.

Oltre a fornire i necessari chiarimenti in merito alle disposizioni del regime, con particolare riferimento ai requisiti soggettivi di accesso e alla corretta implementazione del *Tax Control Framework*, l'Agenzia ha anche anticipato alcune tematiche[46] che saranno approfondite nei successivi provvedimenti attuativi. Detto del quadro normativo nazionale che sorregge l'istituto dell'adempimento collaborativo, appare da subito evidente come gran parte del successo di questo regime risieda non tanto nell'efficacia delle interpretazioni fornite dall'Agenzia, quanto nella capacità degli attori del panorama fiscale nazionale – Fisco e contribuenti – di approcciarsi correttamente alla nuova procedura. Da un lato, quindi, i contribuenti dovranno effettivamente rendere noti i propri comportamenti all'Erario, con spirito di condivisione e collaborazione; dall'altro lato, l'Amministrazione dovrà essere in grado di svestire i panni del controllore per indossare, invece, quelli di "consulente istituzionale" dell'impresa[47].

---

[46] Cfr: Agenzia delle Entrate, Circolare 38/E del 16/09/2016:
"i) l'ambito oggettivo della previsione di cui all'articolo 6, comma 3, del decreto,
ii) le modalità e i tempi della pubblicazione delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva prevista dall'articolo 5, comma 1, del decreto,
iii) gli effetti dell'eventuale fuoriuscita dal regime, con particolare riguardo al trattamento degli elementi informativi acquisiti durante il periodo di collaborazione,
iv) la competenza per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo prevista dall'articolo 7, comma 1, del decreto."

[47] Leo M., "Cooperative compliance: una strada lunga e impervia", il Fisco 38/2016, p. 3616.

CAPITOLO 2

I PROFILI SOGGETTIVI DEL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Sommario: 2.1. Premessa. – 2.2. I requisiti soggettivi di accesso al regime di adempimento collaborativo. – 2.2.1. Il Progetto Pilota dell'Agenzia delle entrate. – 2.3. Soluzioni operative per i gruppi d'impresa. – 2.4. La disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti.

2.1 – Premessa

Sono molti i Paesi che, a partire dai primi anni 2000, hanno iniziato un processo di rinnovamento della gestione del rapporto Fisco-contribuente, elaborando varie strategie che, comunemente, sono ascrivibili alla categoria dei regimi di adempimento collaborativo (*cooperative compliance*). Questi ultimi, che sono stati oggetto di dettagliate analisi da parte dell'OCSE a partire dal 2008, hanno come comune denominatore la ricerca di un dialogo preventivo tra i contribuenti di maggiori dimensioni e l'Amministrazione finanziaria, con lo scopo di anticipare la verifica della corretta compliance fiscale in una fase *ex ante* rispetto all'adempimento tributario.

Un altro grande obiettivo dell'Amministrazione finanziaria, perseguibile attraverso pratiche di *cooperative compliance*, è quello di ottimizzare le funzioni di controllo, dirottando le limitate risorse a disposizione verso azioni di controllo e verifica dei soggetti ritenuti maggiormente pregiudizievoli per l'Erario. Allo stesso tempo, si cerca di costruire un rapporto di fiducia e reciproca collaborazione con i contribuenti

"compliant", attraverso la costruzione e un'efficiente manutenzione di accurati sistemi di controllo interno del rischio fiscale.

Grazie al grande successo riscontrato dalle pratiche di *cooperative compliance* nelle altre economie avanzate, anche l'Italia ha deciso di intraprendere questa strada, al fine di migliorare un rapporto Fisco-contribuente divenuto, negli ultimi anni, asfittico soprattutto per quanto riguarda i grandi Contribuenti. Dopo un primo tentativo, ossia il tutoraggio[48] dei grandi contribuenti, rivelatosi non costruttivo dal punto di vista dei risultati, poiché trasformatosi in un mero strumento di controllo sistematico *ex post*, l'Amministrazione finanziaria stessa ha manifestato la necessità di una nuova strategia.

L'emanazione del Decreto Legislativo n.128/2015, recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente", ha ufficialmente introdotto nel nostro ordinamento il regime di adempimento collaborativo, che prova ora a muovere i suoi primi passi traducendo la teoria normativa nell'applicazione pratica delle regole. Due sono i principali obiettivi che il nuovo istituto si prefigge di raggiungere: il primo si sostanzia nella risposta alle esigenze di certezza e di stabilità nell'applicazione della norma tributaria, il secondo riguarda la prevenzione e, possibilmente, la risoluzione di controversie fiscali *ex ante*. Infatti, tramite l'adesione al regime di adempimento collaborativo, l'Amministrazione finanziaria garantisce, ai contribuenti di maggiori dimensioni, una notevole riduzione del rischio di accertamenti (che si verificano *ex post* e possono portare con sé contenziosi con conseguenti sanzioni) e, allo stesso tempo, riceve da questi l'occasione di capire meglio il loro *core business,* indirizzando il suo sforzo accertativo nei confronti dei contribuenti "non collaborativi"[49].

---

[48] La disciplina del tutoraggio è stata introdotta nel nostro ordinamento con l'art. 27, commi 9-14, del D. Lgs. N. 185/2008. L'Agenzia delle entrate definisce questo istituto come: "lo strumento che consente di diversificare le modalità di controllo in base alle risultanze di specifiche analisi di rischio effettuate sul singolo contribuente, che tengano conto, oltre che del suo comportamento fiscale, anche delle caratteristiche del settore economico in cui lo stesso opera."

[49] A questo proposito, si veda: Assonime, Circolare n.14 del 22 aprile 2016, "Prime disposizioni attuative del nuovo regime di *cooperative compliance*."

Prima di addentrarsi nella descrizione dei requisiti soggettivi, è opportuno analizzare i doveri a cui devono sottostare l'Agenzia e i contribuenti nell'ambito del regime di adempimento collaborativo. Questi sono elencati nell'art. 5 del decreto n. 128/2015. In particolare, l'adesione al regime comporta per l'Agenzia delle entrate i seguenti impegni[50]:

- "*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*[51]*;*
- *pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva*[52]*;*
- *promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza;*
- *realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime;*
- *esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile;*

[50] D. Lgs. Del 05/08/2015, n.128 – Art.5. Doveri. (In vigore dal 02/09/2015).

[51] Art. 3, comma 1: "Al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonchè di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, è istituito il regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario".

[52] Come viene specificato dalla relazione illustrativa al Decreto, questa previsione deriva dalla volontà del Legislatore di assicurare maggiore certezza anche a quei contribuenti che non partecipano al regime di adempimento collaborativo, riguardo le operazioni che possono rientrare nell'ambito di applicazione della nuova disciplina di abuso del diritto.

- *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*[53]*, 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."*

Al pari dell'Agenzia, l'adesione al regime comporta determinati impegni anche per i contribuenti, in particolare:

- *"istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all'art.3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dall'Agenzia delle entrate;*
- *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;*
- *risposta alle richieste dell'Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile;*
- *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."*

Uno spunto interessante, con riguardo alle previsioni dell'art. 5 sui rispettivi doveri di Agenzia e contribuente, viene fornito dalla Relazione illustrativa dello schema di Decreto. Quello che, apparentemente, può sembrare un dettaglio è, invece, un importante indizio di come l'istituto dell'adempimento collaborativo trovi la sua *ratio* proprio nella dinamica cooperazione tra gli attori coinvolti. Il riferimento è all'invito, da parte della Commissione finanze della Camera, a valutare se fosse il caso di specificare

[53] Art. 4, comma 2: "Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate".

meglio il termine con cui i contribuenti ammessi al regime debbano rispondere alle richieste che provengono dall'Agenzia, ossia "nel più breve tempo possibile". La risposta del Governo a tale quesito ribadisce l'impossibilità di modificare il termine, poiché questo rappresenta esattamente l'espressione dello spirito collaborativo che ispira il regime, tanto che è analogamente previsto anche nei confronti dell'Agenzia che la risposta alle richieste dei contribuenti, una volta effettuato l'esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare significativi rischi fiscali, sia fornita "nel più breve tempo possibile".

2.2 – I requisiti soggettivi di accesso al regime di adempimento collaborativo

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, vengono stabilite le "prime disposizioni attuative" del regime di adempimento collaborativo. Tra queste, rivestono fondamentale importanza le disposizioni relative ai requisiti soggettivi di accesso al regime.

In fase di prima applicazione, possono presentare domanda di adesione al regime esclusivamente:

a) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume d'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";
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 decreto[54] legislativo n. 147/2015), indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

Tralasciando per il momento la terza modalità di accesso al regime, del quale si tratterà specificatamente più avanti, va considerato che, per la verifica dei requisiti dimensionali di cui alle lettere *a)* e *b)*, è stato introdotto un criterio di osservazione triennale. Il parametro di riferimento, quindi, sarà rappresentato dal valore più elevato tra i ricavi indicati nel bilancio dell'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori. Rileva inoltre, ai fini della verifica, il volume

[54] Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147, "Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese".

d'affari indicato nella dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori.

Il punto 2.2 del provvedimento[55] dispone che la valutazione dei requisiti dimensionali, di cui al punto 2.1, sia collegata al "valore più elevato" tra i ricavi e il volume d'affari indicati nel bilancio e nella dichiarazione IVA relativa ai tre anni precedenti la presentazione dell'istanza di accesso al regime. L'Agenzia, attraverso puntuale precisazione contenuta nella Circolare n. 38/E, ha chiarito che il requisito dimensionale per l'accesso al regime deve ritenersi soddisfatto se, in almeno uno dei tre periodi di osservazione, i ricavi o, alternativamente, il volume d'affari raggiungono le soglie previste dal punto 2.1 del provvedimento.

Un altro dubbio interpretativo che è stato fatto pervenire all'Agenzia riguarda la definizione dei diversi tipi di ricavi presenti nel bilancio e, di conseguenza, il comportamento richiesto ai grandi contribuenti in base al loro utilizzo dei principi contabili nazionali o internazionali. Il punto 2.2 del provvedimento precisa che i ricavi debbano essere indicati nel bilancio "secondo corretti principi contabili". Pertanto, l'Agenzia ha fornito la seguente spiegazione all'interno della Circolare n.38/E: per quanto riguarda i soggetti che utilizzano i principi contabili nazionali[56], rilevano le voci A1 e A5 del valore della produzione, eccetto le "Variazioni dei lavori in corso su ordinazione", alla voce A3 del valore della produzione. Per i soggetti c.d. "*IAS Adopter*"[57], invece, devono essere considerati anche i ricavi relativi ai lavori su commessa, in accordo con il principio contabile IAS 11.

Nel caso in cui la domanda di ammissione al regime di adempimento collaborativo sia presentata successivamente alla chiusura del periodo di imposta e prima della scadenza dei termini di deposito del bilancio o della presentazione della dichiarazione IVA, i requisiti dimensionali devono essere "pre-dichiarati" dal contribuente. Questi sono sottoposti a successivo riscontro da parte dell'ufficio che si occupa della valutazione e

[55] Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016.
[56] Quindi, secondo quanto previsto dal principio contabile OIC 12.
[57] Tutti i soggetti che adottano i principi contabili internazionali.

della verifica dei requisiti di ammissibilità per accedere al regime. Se si verifica questa situazione, i termini di cui all'art. 7, comma 2[58], del decreto, vengono prorogati fino al decimo giorno successivo rispetto alla data di comunicazione all'ufficio competente dell'avvenuto deposito del bilancio o dell'avvenuta presentazione della dichiarazione IVA[59].

Questa disposizione attuativa, presentata nel paragrafo 2.3 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, è caratterizzata da un'opportuna flessibilità del legislatore nell'istituire un criterio di osservazione triennale per la verifica dei requisiti dimensionali di accesso al regime: il riferimento ad un unico periodo d'imposta, infatti, sarebbe risultato penalizzante per tutte quelle imprese che operano in settori caratterizzati da forte volatilità del prezzo di beni e servizi, che avrebbero così potuto trovarsi nella situazione di indicare in alcuni anni i loro ricavi superiori, mentre in altri anni inferiori rispetto alla soglia stabilita dal decreto legislativo n. 128/2015, a causa di fattori del tutto estranei alla loro struttura aziendale[60].

In ultima analisi, l'Agenzia delle entrate si è occupata anche dei soggetti non residenti, attraverso la disposizione del punto 2.4 del provvedimento. Esso dispone che, per quanto concerne i soggetti non residenti, i requisiti dimensionali per la partecipazione al regime, di cui al punto 2.1, debbano essere riscontrati in capo alla stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato. L'art. 162 del TUIR definisce la stabile organizzazione come "*una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato*". In questo caso, quindi, nella verifica dei requisiti soggettivi bisognerà fare riferimento ai ricavi

---

[58] Art. 7, comma 2: "I contribuenti che nel rispetto del presente decreto adottano un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo, inoltrano domanda in via telematica utilizzando il modello reso disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate. **L'Agenzia**, verificata la sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 4, nonchè al comma 4, **comunica ai contribuenti l'ammissione al regime entro i successivi centoventi giorni**. Il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia. Lo stesso si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo".

[59] Cfr: Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016, "Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128".

[60] Ferroni B., "Cooperative Compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo", il Fisco, 21/2016, p. 2015.

indicati, dalla stabile organizzazione, nel rendiconto economico e patrimoniale dell'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda oppure a quelli dichiarati nei due anni anteriori. Lo stesso criterio deve essere adottato anche per quanto riguarda il volume d'affari, facendo riferimento alle dichiarazioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente o ai due anteriori.

2.2.1 - Il Progetto Pilota dell'Agenzia delle Entrate

Tra i requisiti dimensionali per l'accesso al regime, è stata nominata precedentemente la partecipazione al c.d. "Progetto Pilota", sviluppato dall'Agenzia delle entrate allo scopo non solo di preparare il campo per l'avvento ufficiale dell'adempimento collaborativo, ma anche con l'intento di selezionare preventivamente i contribuenti interessati all'adozione del regime, iniziando con questi ad instaurare rapporti di collaborazione e cooperazione.

Il processo di riorganizzazione che, negli ultimi anni, ha interessato l'Agenzia presenta il duplice obiettivo di focalizzare l'azione di controllo sulle diverse macro-categorie di contribuenti (grandi contribuenti, piccole-medie imprese, lavoratori autonomi…) e di utilizzare specifiche metodologie di intervento per ogni distinta categoria, accompagnate da distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio fiscale. L'adempimento collaborativo, con il progetto pilota in fase iniziale, risponde all'esigenza di specifica vigilanza sulla categoria dei grandi contribuenti da parte dell'Agenzia. Inoltre, come sopra ricordato, l'istanza di adesione al Progetto Pilota consente ai contribuenti interessati di poter accedere al regime con dei requisiti notevolmente ridotti in termini di fatturato (da dieci miliardi a un solo miliardo di euro).

Attraverso un comunicato stampa, datato 25 giugno 2013, l'Agenzia delle entrate si è rivolta ai c.d. "grandi contribuenti"[61], per sondare la loro disponibilità ad aderire volontariamente, entro il 31 luglio dello stesso anno, alla selezione per un progetto pilota in tema di *cooperative compliance*. Due erano i requisiti assolutamente necessari per la partecipazione al progetto: far parte della categoria di grande Contribuente e disporre di modelli di organizzazione e gestione, di cui all'art. 6 del decreto legislativo n.

[61] Sotto il profilo tecnico-fiscale, si definiscono grandi contribuenti i soggetti che, con riferimento all'anno d'imposta 2011, hanno conseguito un volume d'affari o ricavi di almeno 100 milioni di euro. Nonostante sia giunto da più parti l'invito ad estendere l'istituto anche alle altre fasce di contribuenti, nella prima fase del progetto l'Agenzia ha inoltrato la richiesta di adesione solo ai contribuenti con volume d'affari maggiore o uguale a 10 miliardi di euro.

231/2001, oppure, in alternativa, di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. *tax control framework*). Ulteriori requisiti preferenziali, ma non imprescindibili per la selezione riguardavano:

- l'appartenenza ad un gruppo multinazionale, ovvero l'esercizio della propria attività in Italia o all'estero attraverso stabili organizzazioni[62];
- la precedente adesione, in altri ordinamenti giuridici, a forme di *cooperative compliance*, oppure la sottoscrizione di codici di condotta con la propria Amministrazione finanziaria;
- l'attivazione di misure inerenti il concetto di adempimento collaborativo, come ad esempio i *ruling*[63] di standard internazionale, oppure l'adesione al regime degli oneri documentali in materia di *transfer pricing*[64].

Alla data del 31 luglio 2013, risultavano 84 le imprese coinvolte da parte dell'Agenzia: tali imprese rappresentavano all'incirca il 10% del fatturato totale della categoria dei grandi Contribuenti localizzati in Italia, secondo i dati di riferimento, relativi all'anno di imposta 2011. Inoltre, molte di queste avevano già sperimentato in precedenza forme di collaborazione con l'Agenzia delle entrate ovvero con Amministrazioni finanziarie estere (come, ad esempio, accordi di *ruling* internazionale o adesione al regime degli oneri documentali in materia di *transfer pricing*). Il Progetto Pilota è stato articolato in tre fasi: fino ad aprile 2014 si sono tenuti dei tavoli tecnici, ai quali ha partecipato un limitato numero di imprese; successivamente è iniziato il coinvolgimento di tutte le imprese che avevano dato l'adesione e al termine di questa seconda fase si è tenuta una

[62]Il concetto di stabile organizzazione viene individuato dal nostro ordinamento nell'art. 162 del TUIR e nell'art. 5 del Modello di Convenzione dell'Ocse.
Entrambe le norme definiscono la stabile organizzazione come una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività. Nel concetto vi rientrano: le sedi di direzione, le succursali, gli uffici, le officine, i laboratori, i luoghi di estrazione di risorse naturali e i cantieri di costruzione.
[63] Il "Ruling internazionale" è un istituto introdotto dal legislatore allo scopo di garantire, nell'ambito di operazioni transnazionali complesse, trasparenza e certezza nei rapporti tra Fisco e contribuente, riducendo il rischio di doppia imposizione internazionale e di soccombenza in contenzioso in caso di controversie dall'esito incerto.
[64] Il "Transfer pricing" indica il meccanismo attraverso il quale i prezzi di vendita non corrispondono all'esatto valore delle merci o dei beni trasferiti, ma sono determinati, nell'ambito di gruppi di società multinazionali, per trasferire utili da paesi a elevata fiscalità in paesi a bassa fiscalità (paradisi fiscali).

consultazione pubblica volta ad individuare le imprese selezionate per l'implementazione del progetto.

Delle 84 imprese inizialmente coinvolte nella selezione, riconducibili a 55 gruppi societari (per il 53% gruppi italiani, 32% europei e 15% extraeuropei), hanno effettivamente partecipato al progetto solo 14 grandi contribuenti.

Sulla base dei requisiti sopra descritti, l'Agenzia delle entrate ha selezionato un limitato numero di imprese, tra tutte quelle che hanno risposto alla consultazione pubblica, per avviare la collaborazione, istituendo un gruppo di lavoro finalizzato alla concreta determinazione degli elementi utili a definire successivamente le caratteristiche fondanti del nuovo rapporto tra Amministrazione e imprese. A tal proposito, gli argomenti principali di discussione riguardavano: le caratteristiche dei modelli interni di gestione del rischio fiscale, gli elementi e le peculiarità del nuovo rapporto Fisco-contribuente, adempimenti richiesti ed incentivi forniti al contribuente e gli impegni da parte dell'Agenzia delle entrate[65]. Il tutto, al fine di fornire elementi utili ai futuri provvedimenti attuativi del regime di *cooperative compliance*.

Nonostante l'avvio sotto i migliori auspici, il Progetto Pilota non è andato oltre la fase iniziale di "mappatura" dei processi interni delle imprese che vi hanno aderito, a causa del sopraggiungere dei lavori attuativi della legge delega fiscale (Legge 11 marzo 2014, n.23), che aveva assegnato al Governo il compito di disciplinare normativamente il regime di *cooperative compliance*[66].

[65] Mattia S., "Grandi Contribuenti: al via il progetto pilota", Il quotidiano Ipsoa, 9 luglio 2013.
[66] Cfr: Confindustria, "Regime dell'adempimento collaborativo – Iter Attuativo", 8 giugno 2016.

2.3 - Soluzioni operative per i gruppi d'impresa

Dal punto di vista soggettivo, la nuova procedura di adempimento collaborativo risente ancora di un ambito di applicazione piuttosto ristretto. Sono attualmente pochi, infatti, i soggetti che potrebbero potenzialmente beneficiare del nuovo regime, per via dell'elevata soglia di ricavi richiesta per l'ammissione. Inoltre, la norma non prevede direttamente come destinatario del regime il gruppo d'impresa, ma solamente le imprese che singolarmente considerate soddisfano determinati requisiti.

A titolo di premessa, va ricordata l'interpretazione dell'Agenzia riguardo il concetto di gruppo, ossia "le società residenti, ovvero non residenti con stabile organizzazione in Italia, inserite nell'area di consolidamento civilistico o comunque soggette a direzione e coordinamento da parte del medesimo soggetto, incluse le stabili organizzazioni di tali soggetti non residenti"[67].

In maniera molto opportuna, l'Agenzia delle Entrate si è interessata ad approfondire le particolari dinamiche di gestione che caratterizzano lo svolgimento dell'attività economica di un gruppo. A tale proposito, il punto 2.5 [68] del Provvedimento del 14 aprile 2016 prevede un'estensione cosiddetta "per trascinamento" del regime, a favore delle società del gruppo che, anche in assenza dei sopracitati requisiti dimensionali, esercitano le "funzioni di indirizzo" in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale. In sostanza, è sufficiente che una società abbia i requisiti per accedere al regime per

[67] Agenzia delle entrate, Circolare n. 38/E, 16 settembre 2016.

[68] Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, punto 2.5: "Al fine di fornire all'amministrazione finanziaria un sistema di controllo del rischio fiscale idoneo al conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto i soggetti residenti e non residenti in possesso dei requisiti di cui alle lettere *a)* e *b)* del punto 2.1 possono, in sede di presentazione della domanda, chiedere l'ammissione al regime anche dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale, ove tale inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali".

consentire l'accesso anche alle altre società del gruppo, sempreché queste svolgano le funzioni di indirizzo.

Inizialmente, non era chiaro che cosa intendesse l'Agenzia per "funzione di indirizzo", dato che la locuzione non sembra assimilabile al concetto di "attività di direzione e coordinamento" di cui all'art. 2497 del Codice civile. Ancora una volta, la Circolare 38/E chiarisce le perplessità applicative, specificando che per funzioni di indirizzo bisogna intendere:

- il potere di emanare direttive sul sistema di controllo interno e di coordinarne l'attuazione;
- il potere di definire e approvare gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell'impresa;

Sulla base di questi concetti, l'Agenzia ha inteso ampliare la platea dei potenziali soggetti aderenti non solo alle *holding*, ma anche ad ogni altra società che, all'interno del gruppo, svolge funzioni essenziali nell'ambito della gestione del rischio fiscale.

Inoltre, secondo l'opinione di Assonime[69], sarebbe stato più corretto da parte dell'Agenzia verificare la sussistenza dei requisiti in relazione al gruppo di imprese nel suo complesso, dato che questo tipo di realtà economiche, per quanto riguarda la fiscalità generale e complessiva, sono solite essere gestite dalla capogruppo a livello centralizzato; cosa che tipicamente si verifica, ad esempio, in sede di consolidato fiscale. Questo tipo di approccio rimane comunque auspicabile per il futuro, poiché nella situazione attuale un criterio interpretativo simile avrebbe comportato un ampliamento soggettivo del regime troppo grande per le risorse umane e finanziarie di cui dispone attualmente l'Amministrazione finanziaria[70].

[69] L'Assonime è un'associazione fra le società italiane per azioni. Si occupa dello studio e della trattazione dei problemi che riguardano gli interessi e lo sviluppo dell'economia italiana.
[70]Assonime, Circolare n.14 del 22 aprile 2016, "Prime disposizioni attuative del nuovo regime di *cooperative compliance*".

La possibilità di applicare il criterio di estensione "per trascinamento" del regime è consentita anche alle società del gruppo che, a suo tempo, abbiano richiesto l'accesso al Progetto Pilota. Il punto 2.6 del provvedimento riconosce, infatti, l'ammissione al regime *"ai soggetti che realizzano un volume d'affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro, 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"*. In altre parole, grazie all'esaustiva Circolare dell'Assonime, è possibile stabilire che la richiesta di accesso al Progetto Pilota da parte delle società che, pur non realizzando i requisiti dimensionali, svolgono comunque le funzioni di indirizzo è presupposto sufficiente per consentire l'ingresso all'interno del regime per le imprese del gruppo che soddisfano, invece, i requisiti dimensionali. Tali imprese, a loro volta, possono estendere l'ammissione anche delle società del gruppo che avevano presentato, all'epoca, la domanda per il Progetto Pilota, grazie al criterio di estensione "per trascinamento".

La conferma definitiva giunge, ancora una volta, dall'intervento dell'Agenzia delle entrate tramite la Circolare 38/E, che si esprime così riguardo all'argomento: se la società con funzioni di indirizzo, anche diversa dalla holding, ha presentato domanda per il "Progetto Pilota" e non detiene i requisiti dimensionali, le società dello stesso gruppo potranno accedere al regime con il limite dimensionale di un miliardo di euro e potranno, a loro volta, fa entrare "per trascinamento" la società che ha presentato la domanda[71].

Restando nell'ambito delle dinamiche gestionali del gruppo, un ulteriore profilo soggettivo meritevole di valutazione è quello di un'impresa, avente i requisiti dimensionali, oggetto di operazioni societarie straordinarie (scissioni, fusioni, conferimenti infragruppo). Il disposto di riferimento è il punto 5.9 del Provvedimento, secondo il quale, ai fini della valutazione dei requisiti per l'accesso o la permanenza nel regime di adempimento collaborativo, l'Ufficio competente non tiene conto della perdita dei requisiti dimensionali causata da operazioni di aggregazioni e disaggregazioni

[71] Agenzia delle entrate, Circolare n. 38/E, 16 settembre 2016.

aziendali infragruppo. La fattispecie applicativa prende il nome di "gemmazione". L'Agenzia delle entrate ha successivamente chiarito che un soggetto precedentemente ammesso al regime non può essere escluso e se l'operazione straordinaria origina un nuovo soggetto giuridico, può accedere anch'esso al regime, pur non detenendo i requisiti dimensionali, previa presentazione di apposita istanza. A titolo di esempio, una società che ha già aderito al regime non potrà essere esclusa a causa della perdita dei requisiti dimensionali a seguito di un conferimento di ramo d'azienda; mentre la società beneficiaria di questo conferimento potrà essere inclusa nel regime se costituita appositamente per l'operazione[72].

La suddetta previsione impone all'Agenzia di non effettuare discriminazioni che comportino una disparità di trattamento per effetto di una troppo rigida applicazione dei requisiti dimensionali, evitando, quindi, che l'accesso o la permanenza nel regime siano condizionati da operazioni che riguardano solo la riorganizzazione interna all'impresa. In caso contrario, paradossalmente, l'impresa potrebbe essere influenzata nelle sue scelte di gestione nel garantirsi la possibilità entrare o permanere nel regime di adempimento collaborativo.

Le apprezzabili iniziative dell'Agenzia delle entrate, che riguardano le estensioni del regime per trascinamento e per gemmazione, rappresentano un primo passo verso l'obiettivo di ricomprendere anche il gruppo di imprese in consolidato fiscale. Per il momento, data la fase di prima applicazione, è stata esplicitamente esclusa questa possibilità, ma si auspica un futuro ripensamento su questo aspetto del regime.

[72] Santacroce B., Ravera M., "Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella *cooperative compliance*: impatti operativi per i gruppi di impresa", in Corriere Tributario 47-48 /2016 p. 3601.

2.4 – La disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti

Nella descrizione dei requisiti soggettivi per accedere al regime di adempimento collaborativo, il punto 2.1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate ricorda che hanno facoltà di accesso *"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 decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi."*

Prima di analizzare il legame con il regime di adempimento collaborativo, è necessaria una panoramica di questa nuova disciplina, introdotta dall'art. 2 del D. Lgs. n. 147/2015 (c.d. Decreto "crescita e internazionalizzazione"), anch'esso in attuazione della Legge delega fiscale[73].

Grazie a questa norma, il contribuente, estero o italiano, può instaurare un contradditorio preventivo con l'Amministrazione finanziaria, finalizzato alla definizione di tutti i risvolti fiscali del suo piano d'investimento nel territorio italiano. Inoltre, con la medesima procedura, si possono sottoporre preventivamente all'Amministrazione finanziaria quei fatti che potrebbero generare ipotesi di abuso del diritto e/o elusività, nonché verificare la sussistenza delle condizioni per ottenere la disapplicazione di norme antielusive ed accedere ad eventuali istituti o regimi fiscali previsti dall'ordinamento tributario italiano.

L'obiettivo che si prefigge la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti è quello di aumentare l'attrattività e la competitività del nostro Paese nei confronti degli investitori, tramite la definizione di regole fiscali certe e trasparenti. Operativo dal maggio del 2016, il nuovo istituto si rivolge a tutte le imprese che sono intenzionate ad effettuare investimenti cosiddetti "qualificati", cioè caratterizzati da un ammontare non inferiore a trenta milioni di euro e da significative e durature ricadute occupazionali. Quello che

[73] Legge 11 marzo 2014, n. 23.

offre l'Agenzia delle entrate a queste imprese è la definizione, mediante un'unica istanza di interpello, di tutti gli aspetti fiscali del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie necessarie alla sua realizzazione, inclusa la valutazione riguardo l'esistenza o meno di un'azienda.

In seguito alla classificazione effettuata dal Decreto Legislativo n. 156/2015 [74], gli interpelli sono ora suddivisi in quattro categorie:

- interpello ordinario: mediante il quale, in caso di obiettiva incertezza nell'applicare la norma, il contribuente può rivolgersi all'Agenzia per richiedere un parere finalizzato alla corretta interpretazione di disposizioni tributarie relative ad un caso concreto (interpello ordinario "puro"), oppure per chiedere un chiarimento per qualificare in maniera corretta una determinata fattispecie (si parla, in questo caso, di interpello "qualificatorio");

- interpello probatorio: utilizzato per ottenere un parere dell'Agenzia riguardo la sussistenza delle condizioni, ovvero l'idoneità degli elementi di prova richiesti dalla legge per l'accesso a determinati regimi fiscali, come ad esempio l'interpello relativo alle partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari[75] o quello relativo alle società "non operative"[76];

- interpello antiabuso: con il quale il contribuente si rivolge all'Agenzia per acquisire un parere sull'abusività di un'operazione, per quanto riguarda ogni settore impositivo;

- Interpello disapplicativo: con il quale si può ottenere la disapplicazione di norme che, essendo finalizzate a combattere comportamenti elusivi, limitano i crediti

[74] Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 156, "Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23".
[75] Cfr art. 113 TUIR.
[76] Cfr Legge n.724/1994, art. 30.

d'imposta, ovvero deduzioni o detrazioni. La disapplicazione delle suddette norme si può raggiungere se si dimostra che detti effetti elusivi non si potevano verificare;

L'interpello sui nuovi investimenti è caratterizzato da un ambito di applicazione molto vasto e, in un certo senso, "trasversale" rispetto alle altre tipologie di interpello, di cui i contribuenti si possono avvalere per formulare i loro quesiti all' Agenzia [77].

L'istanza, quindi, può avere ad oggetto tutti gli aspetti fiscali che riguardano le operazioni necessarie all'implementazione di un piano di investimento (ad esempio, fusioni, scissioni, conferimenti, finanziamenti o iniezioni di capitale). È proprio la sostanziale onnicomprensività delle tematiche oggetto di interpello che differenzia, quindi, questo nuovo strumento dalle altre forme previste dall'ordinamento. Pertanto, la sua peculiarità consiste nel fatto che tutte le questioni fiscali riguardanti un piano di investimento potranno essere definite tutte insieme attraverso un'unica istanza. Inoltre, consentendo al contribuente di avere contezza sul trattamento fiscale dell'intero progetto, l'interpello permetterebbe di ridurre notevolmente le spese di *compliance*, che in caso di operazioni particolarmente complesse, esercitano un peso non indifferente in sede di valutazione della congruità dell'operazione stessa[78].

Al pari di ogni altro interpello, quello sui nuovi investimenti ha lo scopo di conoscere il pensiero dell'Amministrazione finanziaria riguardo determinate fattispecie e trova la sua conclusione con una pronuncia unilaterale dell'Amministrazione stessa, che ha la valenza di un "parere"[79].

---

[77] Albano G., "Attuata la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti", Corriere Tributario, 26/2016, p. 2034.

[78] Ascoli G., Pellecchia M., "Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente", il Fisco, 15/2016, p. 1452.

[79] La richiesta del contribuente di un parere deve contenere anche l'interpretazione che questo dà della norma. L'Amministrazione finanziaria ha tempo 120 giorni per fornire una risposta. Scaduto questo termine senza pronunce, l'interpretazione del contribuente si ritiene accolta. Sia la risposta dell'Amministrazione, sia la mancata risposta (con conseguente accoglimento dell'interpretazione fornita dal contribuente), hanno un valore vincolante e qualunque atto posto in essere dalla stessa amministrazione, successivamente e in disaccordo con il parere, è da ritenersi illegittimo.

Come già anticipato, l'accesso al nuovo appello è possibile quando gli investimenti oggetto del piano rispettano i seguenti requisiti:

- si devono realizzare nel territorio dello Stato[80];
- devono consistere in un ammontare minimo di trenta milioni di euro;
- devono generare ricadute rilevanti e durature sull'occupazione[81].

Inoltre, la presentazione dell'investimento, oltre a contenere i dati relativi all'ammontare e all'incremento occupazionale previsto, deve essere congruamente documentata con i tempi e le modalità di realizzazione del medesimo (l'investimento potrebbe anche essere rappresentato dalla ristrutturazione di un'impresa in crisi). La disposizione non richiede necessariamente, infatti, che l'investimento sia effettuato in un solo esercizio, poiché a tal fine rileva il *timing* previsto dal business plan.
Altro elemento che il piano di investimento deve contenere è il riflesso dell'investimento sul sistema fiscale nazionale.
In presenza di queste caratteristiche, l'investimento si ritiene "qualificato" e l'Agenzia, nell'espletamento della propria funzione di consulenza, dovrà fornire una risposta all'istanza del contribuente entro centoventi giorni, con possibile proroga di ulteriori novanta nel caso in cui fosse necessario acquisire altre informazioni. A questo proposito la procedura legittima l'Amministrazione ad accedere, previo accordo con il contribuente, presso la sede in cui si svolge l'attività per poter conoscere, in via diretta, ulteriori elementi ai fini dell'istruttoria.

Se, decorsi i termini previsti, l'Agenzia non avesse ancora fornito la risposta, essa si intende concorde con l'interpretazione o la condotta presentata dal contribuente, secondo il principio del silenzio assenso. Il contenuto della risposta ha una valenza

[80] Sebbene questo requisito non sia stato espressamente disciplinato nel Decreto Ministeriale 29 aprile 2016 (in attuazione del D. Lgs 147/2015), è stato "indirettamente" desunto dalla circolare n. 25/E, basandosi sull'*incipit* della norma, cioè "Le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato".
[81] Cfr. Albano G., "Attuata la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti", Corriere Tributario, 26/2016, p. 2034, dove si dice che nel D. M. 29 aprile 2016 non vi è definizione del concetto di ricadute occupazionali "rilevanti e durature", per questo motivo, in sede di istruttoria, l'Ufficio competente dovrà analizzare caso per caso l'investimento per il quale è richiesto l'interpello, al fine di quantificare l'impatto positivo dal punto di vista occupazionale.

vincolante per l'Amministrazione finanziaria, mentre ha valenza di parere non vincolante per il contribuente, che è libero di uniformarsi o meno alla risposta. L'art. 2, comma 3, del D. Lgs. 147/2015 stabilisce a tale proposito che la risposta data dall'Amministrazione è valida fino a che rimangono invariate le circostanze sulla base delle quali essa è stata formulata; e gli atti di ogni genere, anche impositivo o sanzionatorio, emanati dall'Amministrazione sono nulli se difformi dalla risposta fornita al contribuente in sede di interpello. Si specifica, inoltre, che la risposta rilasciata dall'Agenzia in seguito alla procedura di interpello sui nuovi investimenti non pregiudica il diritto del contribuente (che non intende avvalersi della procedura indicata nella risposta) di richiedere, successivamente, un nuovo parere su questioni diverse da quelle oggetto del suddetto interpello, facendo ricorso ad altri istituti previsti dall'ordinamento (quali, ad esempio, l'interpello ordinario).

Ancora, l'Amministrazione finanziaria è obbligata alla pubblicazione annuale della sintesi di tutte le posizioni interpretative fornite in occasione di interpelli sui nuovi investimenti che possano avere rilevanza e utilità generale. Per quanto riguarda, invece, i tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate, quest'ultima dovrà trasmettere la richiesta dell'investitore agli enti di competenza che sono tenuti a rendere autonomamente la risposta[82].

Ai fini della trattazione, però, l'aspetto che più rileva, riguardo la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti, consiste nella facoltà per il contribuente che aderisce all'interpello, adeguando perciò il suo comportamento fiscale al parere reso dall'Agenzia sul suo piano di investimento, di accedere all'istituto del regime di adempimento collaborativo, a prescindere dal volume d'affari o dai ricavi che caratterizzano la sua attività. Condizione necessaria per l'accesso rimane, però, la predisposizione da parte

[82] Mastromatteo A., Santacroce B., "Accordi preventivi per l'internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti", il Fisco, 38/2015, p. 3609.

del contribuente di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale[83].

La possibilità di accedere al regime viene riconosciuta a tutte le imprese che effettuano l'investimento, a parte il caso in cui questo consista in "operazioni aventi ad oggetto le partecipazioni in un'impresa", situazione in cui la facoltà di accesso è riconosciuta all'impresa il cui patrimonio è oggetto dell'investimento[84].

In conclusione, si richiamano le risposte fornite dall'Agenzia delle entrate nella già citata Circolare 38/E ai dubbi più rilevanti esposti dagli interlocutori riguardo il rapporto tra l'interpello sui nuovi investimenti e il regime di adempimento collaborativo. In primo luogo, l'Agenzia specifica che ai fini dell'adesione al regime non è necessario aver già realizzato l'investimento, ma è sufficiente essere intenzionati ad eseguirlo secondo le indicazioni ricevute dalla stessa Agenzia, con competenza dell'Ufficio *cooperative compliance* a seguito di interpello. Proprio questo à il compito, durante la fase di istruttoria, di verificare che l'investimento sia realizzato e che siano rispettate le indicazioni fornite nella risposta all'interpello. L'esito di questa verifica sarà oggetto di valutazione anche ai fini della permanenza nel regime.

In secondo luogo, nonostante il punto 2.5 del Provvedimento non lo specifichi espressamente, l'Agenzia ritiene che, per motivi di coerenza, l'inclusione nel regime dell'impresa che, all'interno del gruppo, svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di gestione del rischio fiscale possa essere richiesta anche dai soggetti che accedono al regime tramite la procedura di interpello sui nuovi investimenti.

[83] Il coordinamento tra la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti e l'istituto dell'adempimento collaborativo è trattato nell'art. 8 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze emanato in data 29 aprile 2016.
[84] Albano G., "Attuata la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti", Corriere Tributario, 26/2016, p. 2034.

CAPITOLO 3

UN NUOVO MODELLO DI GESTIONE DEL RISCHIO FISCALE: IL *TAX CONTROL FRAMEWORK*

Sommario: 3.1. Premessa. – 3.2. Il rischio aziendale: definizione, impatto e processo di *risk management.* – 3.3. Il Sistema di Controllo Interno. – 3.4. Il rischio fiscale. – 3.4.1. Il rischio fiscale ordinario e straordinario. – 3.4.2. Rischio inerente e rischio residuo: il processo di valutazione. – 3.5. Il Tax Control Framework. – 3.5.1. La mappatura dei rischi. – 3.5.2. La struttura del modello di gestione del rischio fiscale. – 3.5.3. La valutazione del Tax Control Framework.

3.1 – Premessa

Tutti i soggetti che soddisfano i requisiti presentati nel capitolo precedente sono chiamati all'implementazione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Questo, infatti, è il requisito oggettivo fondamentale per poter aderire al regime di adempimento collaborativo. Il Provvedimento del 14 aprile 2016 specifica, però, che il sistema di controllo del rischio fiscale deve essere inserito all'interno del più ampio processo di governo aziendale e di controllo interno. Per questo motivo, si ritiene necessario svolgere una breve analisi preliminare orientata alla definizione e gestione del rischio aziendale e al processo di controllo interno, elementi di cui ogni impresa deve disporre, e della loro interconnessione nelle dinamiche aziendali. Questo allo scopo di poter introdurre, in un momento successivo, il tema specifico della gestione del rischio fiscale e del *tax control framework* all'interno di un chiaro contesto di riferimento.

3.2 – Il rischio aziendale: definizione, impatto e processo di *risk management*

In generale, il rischio aziendale si può definire come la possibilità di subire un danno o delle conseguenze negative al verificarsi di un evento non sempre prevedibile. Esso si può classificare in numerose sottocategorie: rischio operativo, finanziario, ambientale, reputazionale etc. Tra questi, riveste grande importanza l'individuazione e gestione del rischio fiscale che, nel corso del tempo, è divenuto una componente essenziale all'interno del sistema informativo aziendale[85].

Tutte le varie sottocategorie che compongono il rischio aziendale si possono verificare provocando tre tipi di impatto sulle attività d'impresa[86]:

- ricaduta diretta sul valore degli *asset* aziendali (ad esempio a causa di accadimenti dannosi quali incendi, hacking etc.);
- amplificazione dell'effetto dei rischi diretti, come costi maggiori o mancati profitti dovuti alla sospensione delle attività a causa di danni diretti;
- combinazione di impatto diretto e indiretto, che provoca una portata ancora più ampia e duratura (danni di immagine e/o di reputazione).

La prima fase del processo di gestione del rischio aziendale è la procedura di *risk assessment*, che consiste nell'individuazione e misurazione dei rischi, con la successiva assegnazione di un livello di rischio "target", ossia accettabile e gestibile da parte dell'impresa nel conseguimento dei suoi obiettivi.

Successivamente si procede con la fase di *risk management*, composta da:

---

[85] Secondo uno studio di Deloitte del 2011, che ha analizzato le componenti più rilevanti nel processo di controllo interno nel periodo 2008-2010, la variabile fiscale occupa il primo posto con il 24% di materialità rilevate.

[86] Bernardini P., Giacchè M., "L'analisi e la gestione dei rischi aziendali: un'opportunità ad alto valore aggiunto per l'impresa", Milano, 10 giugno 2010.

- analisi delle attività che generano i rischi individuati;
- valutazione dei presidi organizzativi già posti in essere dall'azienda per governarli;
- elaborazione delle strategie più efficienti;
- adozione di eventuali interventi ulteriori, al fine di mitigare il rischio.

La terza e ultima fase del processo riguarda il *risk control*, caratterizzato dal confronto del livello di rischio emerso con il livello target, dalla gestione del rischio residuo e dalla valutazione circa la necessità di altri elementi correttivi.

Uno dei più famosi sistemi di gestione del rischio aziendale, nel nostro ordinamento, è stato introdotto dal D. Lgs. n. 231/2001, che sancisce la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e degli enti privi di personalità giuridica. Il genere di responsabilità previsto dall'art. 1 del Decreto coniuga i tratti essenziali del sistema penale con quelli del sistema amministrativo[87].

La sanzione amministrativa si applica quando si verificano determinati requisiti, soggettivi e oggettivi: se viene commesso un determinato reato, di cui agli artt. 24-26; se il reato è commesso nell'interesse o a vantaggio della società (art. 5); se ad agire sono soggetti qualificati (soggetti apicali o ad essi sottoposti). Il Legislatore richiede, inoltre, che sia accertata la colpevolezza dell'ente.
Secondo l'art. 6, però, tale colpevolezza non sussiste se la società dimostra di essersi dotata di efficaci ed effettivi[88] modelli di Organizzazione e Gestione idonei a prevenire reati della specie di quello che si è verificato. Lo stesso articolo, al comma 2, elenca le caratteristiche essenziali per la costruzione di un modello di organizzazione, gestione e controllo, con chiari riferimenti ad un tipico sistema di *risk management.*

[87] Il comma 1 del suddetto articolo recita così: "Il presente decreto legislativo disciplina la responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato".
[88]Con l'introduzione del reato colposo nel 2007, non è più sufficiente la mera adozione di un Modello da parte dell'organo dirigente al fine di evitare la responsabilità amministrativa dell'ente, ma diviene necessario che il Modello sia anche **efficace** ed **effettivo** (art. 6 comma 2 e art. 7 comma 4 del D. Lgs 231/2001).

Le due fasi principali su cui si basa questo tipo di sistema sono:

- identificazione dei rischi[89], ovvero l'analisi del contesto aziendale volta all'identificazione del settore di attività e delle modalità con cui si possono verificare eventi pregiudizievoli per gli obiettivi indicati dal D. Lgs 231;
- progettazione dei sistemi di controllo[90], cioè la valutazione del sistema esistente ed un suo eventuale adeguamento per contrastare efficacemente i rischi individuati e ridurli ad un livello accettabile. Per la riduzione del rischio bisogna intervenire (congiuntamente o disgiuntamente) su due fattori: la probabilità di accadimento dell'evento e l'impatto dell'evento stesso.

La tabella seguente presenta, in modo chiaro e sintetico, il processo di *risk management* delineato dal Decreto 231:

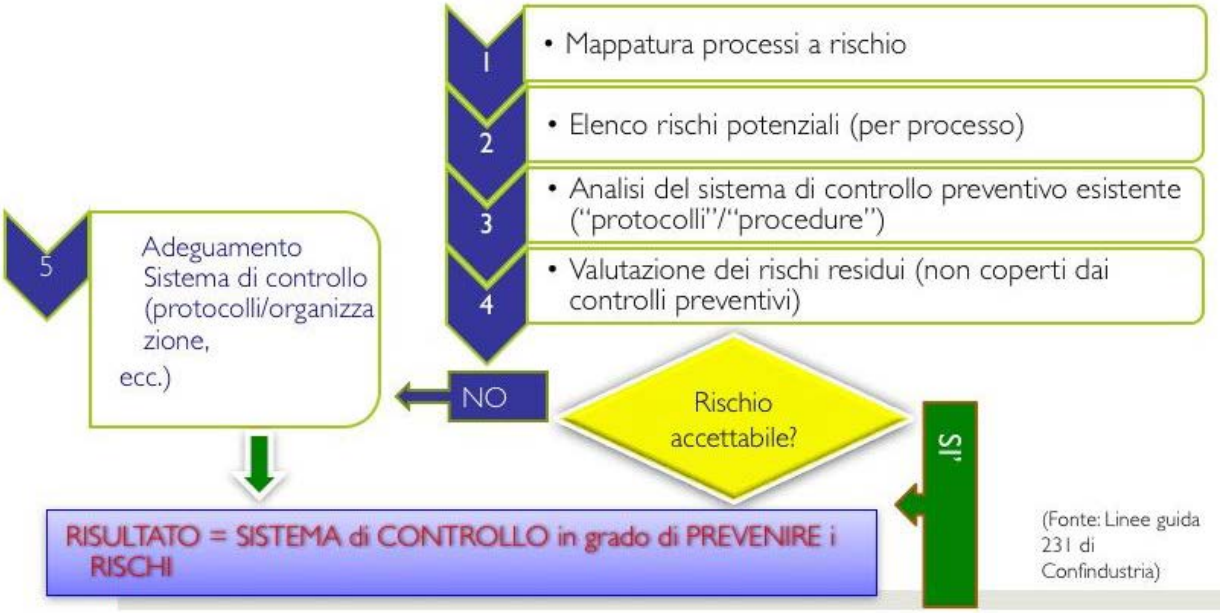

Tabella 4: "Processo di *risk management*", all'interno del documento di Confindustria "Linee guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo - ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231".

[89] L'art. 6, comma 2, lett. a) definisce questa fase così: "individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati".
[90] L'art. 6, comma 2, lett. b) definisce questa fase così: "prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire".

A titolo di esempio, un altro sistema di gestione del rischio aziendale conosciuto nella prassi è il *Sarbanes-Oxley Act*[91], una legge federale statunitense emanata nel 2002 che si pone come obiettivo il ripristino della fiducia degli investitori e la protezione degli azionisti contro possibili frodi[92]. La sezione 404 della legge, che si occupa di *Management Assessment of Internal Control,* dispone che, con cadenza annuale:

- il CEO e il CFO della società (o del gruppo) attestino l'efficacia del sistema di controllo interno posto a presidio del processo di costruzione e del bilancio *(c.d. Financial Reporting)*;
- il revisore esterno, a sua volta, confermi la validità, accuratezza e completezza delle dichiarazioni prodotte dal CEO e dal CFO.

Inoltre, il management dell'azienda ha il compito di istituire un processo strutturato e periodico destinato alla valutazione del sistema di controllo interno che porta alla composizione del bilancio di esercizio.
Dai principi del *Sarbanes-Oxley Act* ha preso spunto, in seguito, l'articolo 154-bis del TUF[93], che prevede l'istituzione di un dirigente che si occupi della redazione dei documenti contabili della società.

Nella presentazione del rischio aziendale e dei processi per la sua gestione, soprattutto per quanto riguarda le disposizioni del Decreto 231, non si è fatto riferimento particolare al rischio fiscale. Ad oggi, i Modelli 231 non hanno, infatti, come finalità la prevenzione del rischio fiscale, poiché i reati tributari non rientrano ancora nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa da reato. Ciononostante, il Servizio Studi del Senato ha evidenziato come i modelli di organizzazione, gestione e controllo, adottati ai sensi del D. Lgs. 231/2001, si possono considerare come il fondamento di un sistema integrato di controlli per gestire in maniera puntuale ed efficiente ogni tipologia di rischio (compreso, quindi, anche quello fiscale). Da questo orientamento si può

[91] Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002, più comunemente conosciuta come Sarbanes-Oxley o SOX.
[92] Questa legge viene emanata in seguito a diversi scandali contabili che avevano colpito importanti aziende americane, come Enron, Arthur Andersen e Tyco International.
[93] Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria.

evincere che la direzione intrapresa riguardi la previsione di sistemi di *compliance integrata*, che possano prevenire, o quantomeno ridurre, qualsiasi categoria di rischio.

3.3 – Il Sistema di Controllo Interno

Il collegamento tra l'attività di gestione del rischio aziendale e il sistema di controllo interno è, indubbiamente, di facile intuizione, poiché l'attività di controllo si può definire come un'azione indipendente orientata all'accrescimento del valore e all'efficientamento delle operazioni di un'impresa[94]. Tramite un approccio sistematico volto a migliorare l'efficacia della gestione dei rischi e la *governance* dei processi, l'attività di controllo interno conduce un'organizzazione verso la realizzazione dei propri obiettivi[95]. La più recente definizione[96] di Sistema di Controllo Interno (SCI), lo descrive come un processo, adottato a tutti i livelli aziendali, che ha lo scopo di fornire una ragionevole sicurezza riguardo alla realizzazione di tre tipologie di obiettivi:

- efficacia ed efficienza delle attività operative (*operations objectives*);
- affidabilità, tempestività e trasparenza del bilancio di esercizio e degli altri tipi di *reporting*, sia interni sia esterni (*financial reporting objectives)*;
- conformità dell'attività aziendale alle leggi e ai regolamenti in vigore (*compliance objectives*).

Fin da subito, si può affermare che solo grazie alla presenza di un efficace ed adeguato sistema di controllo interno si può assicurare un efficace ed adeguato governo aziendale; poiché è proprio la Direzione dell'impresa che predispone, all'interno del suddetto sistema, un insieme di meccanismi, procedure e strumenti allo scopo di conseguire efficacemente gli obiettivi aziendali, coerentemente con il livello di rischio scelto o accettato dai vertici dell'organizzazione.

---

[94] Si veda a riguardo anche: Valente P., "Tax governance: la gestione del rischio fiscale nelle imprese", in Amministrazione e Finanza 2/2011, p. 14, in cui l'autore definisce il sistema di controllo interno come "elemento fondante della *corporate governance* nonché catalizzatore di tutti i soggetti e delle funzioni che contribuiscono alla conduzione dell'attività di impresa con l'obiettivo di conferire ad essa il massimo valore sostenibile".

[95]Menicacci L., Neri L., "Tax risk reporting: uno strumento a supporto del management", in Amministrazione & Finanza, 2/2017, p.43.

[96] Definizione contenuta nell'ultima versione (maggio 2013) del c.d. CoSO Report, ossia l'Internal Control Integrated Framework.

In particolare, per presentare dettagliatamente il sistema di controllo interno bisogna analizzare i suoi cinque componenti, tra loro interconnessi e integrati con i processi gestionali: l'ambiente di controllo, la valutazione del rischio, l'attività di controllo, il sistema informativo, il monitoraggio.

L'ambiente di controllo costituisce il pilastro su cui si basano tutti gli altri elementi. Esso si sostanzia nei valori etici, nell'integrità e nello stile del management dell'impresa, nonché nelle politiche relative alla gestione delle risorse umane (selezione, promozione, remunerazione).
L'organizzazione dell'impresa, la sua struttura, i suoi obiettivi e le metodologie con cui raggiungerli devono seguire dei precisi codici di condotta dettati dalla Direzione, la quale decide anche i livelli di rischio che l'impresa dovrà accettare. È molto importante, quindi, che la Direzione stessa ritenga essenziale il sistema di controllo ai fini del governo aziendale, non solamente un aspetto formale da "vendere all'esterno"[97].

La valutazione del rischio è il processo con cui si individuano ed analizzano tutti i principali fattori che possono pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi dell'impresa. Inoltre, una volta fissati gli obiettivi, è necessario rilevare i rischi che potrebbero generarsi dal loro raggiungimento. L'assunto di base è molto semplice: solo conoscendo il rischio è possibile governarlo; per questo motivo, è necessario che esso sia adeguatamene mappato e successivamente analizzato.
Il primo passo in questa direzione è costituito dal risalire ai fattori che hanno originato i rischi, tipicamente suddivisi in:

- fattori esterni, che riguardano l'ambiente in cui l'azienda si colloca, i cambiamenti normativi ed economici, il progresso tecnologico etc.
- fattori interni, che comprendono tutti gli elementi relativi al contesto aziendale interno, quali i sistemi informatici, il capitale umano o le tipologie di attività svolta.

[97] Fusa E., "D. Lgs. 5 agosto 2015, N. 128 – Il sistema del controllo interno: importante elemento per la tax compliance", Il Fisco, 32-33/2015, p. 3115.

La valutazione del rischio è, quindi, una attività complessa il cui fine ultimo è la riduzione, entro certi limiti, dei rischi individuati affinché la loro gestione risulti vantaggiosa.

L'attività di controllo si concretizza nell'insieme delle verifiche effettuate sulle procedure aziendali, caratterizzate da meccanismi orientati alla prevenzione o correzione degli errori. Fanno parte dell'attività di controllo differenti tipologie di verifiche, tra cui:

- l'analisi dell'andamento della gestione operativa;
- il controllo sul *budget*;
- i controlli sui sistemi informativi e l'elaborazione dei dati, finalizzata ad accertare la loro accuratezza e completezza;
- le verifiche fisiche dei vari *asset* aziendali;
- la presenza della c.d. *segregation of duties*, ossia un'adeguata separazione dei compiti, utile per minimizzare possibili errori o irregolarità.

Il quarto pilastro del sistema di controllo interno è **il sistema informativo**, che consiste nella gestione dell'informazione e della comunicazione. Il processo richiede l'identificazione, la raccolta e l'opportuna diffusione delle informazioni ai soggetti interessati. È molto importante che queste siano comunicate con una precisa tempistica, per evitare che siano svuotate della loro importanza e utilità. Solo così, infatti, gli operatori aziendali possono svolgere i propri compiti in maniera puntuale e corretta. L'aspetto più rilevante, in questo senso, riguarda la qualità che deve contraddistinguere le informazioni; in particolare per quanto concerne:

- il contenuto, con riferimento particolare all'importanza che i dati devono assumere per l'azienda. La gestione di dati inutili o superflui non crea alcun valore aggiunto; per questo, il sistema informativo deve individuare e trattare solo le informazioni interessanti;
- la tempestività, che si riferisce al tempo necessario alla produzione e diffusione delle informazioni;

- l'aggiornamento, ovvero il processo con cui le informazioni sono costantemente mantenute attuali. Questo è generalmente connesso alla tempestività, poiché, di fatto, quando un'informazione viene resa disponibile in ritardo è spesso non aggiornata;
- l'accuratezza, cioè i requisiti che sostanzialmente determinano l'utilità delle informazioni, come la correttezza, la precisione e la completezza;
- l'accessibilità, requisito fondamentale poiché un'informazione è utile solo se disponibile.

Il monitoraggio è il processo che consente di valutare l'efficacia del sistema di controllo interno. È necessario che questo si verifichi in maniera costante e che sia accompagnato da valutazioni periodiche effettuate dall'*internal audit* o tramite le procedure di revisione contabile. In merito, vanno considerati due aspetti fondamentali: in primo luogo, nella realtà i rischi non potranno mai essere completamente eliminati, ma solo ridotti mediante un proficuo processo di monitoraggio; in secondo luogo, questo processo comporta dei costi per implementare i meccanismi atti alla riduzione dei rischi. È evidente che più i meccanismi sono efficaci, più richiedono l'adozione di risorse e, quindi, il loro costo per l'azienda aumenta. Il problema, quindi, che la Direzione dell'impresa si deve porre è di capire fino a che punto sostenere il monitoraggio dei rischi, investendo risorse, senza però accusare perdite in termini di economicità. Il giusto compromesso per i vertici aziendali dovrebbe consistere nell'implementazione di un sistema di controllo interno che gestisca efficacemente i rischi portandoli ad un livello *target* e che, allo stesso tempo, risulti efficiente in termini di costi delle risorse utilizzate per la sua predisposizione. In altre parole, il *top management* dell'impresa deve individuare la corretta proporzione tra efficacia nella riduzione dei rischi e costi correlati a tale processo. Nonostante il concetto possa sembrare, sulla carta, chiaramente comprensibile, la sua applicazione pratica non è affatto cosa semplice. Tra i vari modelli esistenti di gestione del rischio, il più conosciuto, attualmente, è l'*Enterprise Risk Management (ERM)*, un modello che integra il Sistema di Controllo Interno nel più grande sistema di gestione del rischio aziendale. Basandosi sul presupposto che non sia possibile annullare completamente il rischio aziendale nella sua totalità (compreso,

quindi, anche quello di natura fiscale), una corretta applicazione del modello ERM non può che condurre ad una considerevole riduzione dei rischi, congiuntamente all'ottimizzazione della gestione delle risorse necessarie.

In conclusione, la tabella seguente riassume i cinque componenti del sistema di controllo interno, evidenziando il ruolo trasversale del sistema informativo nel funzionamento dell'intero modello.

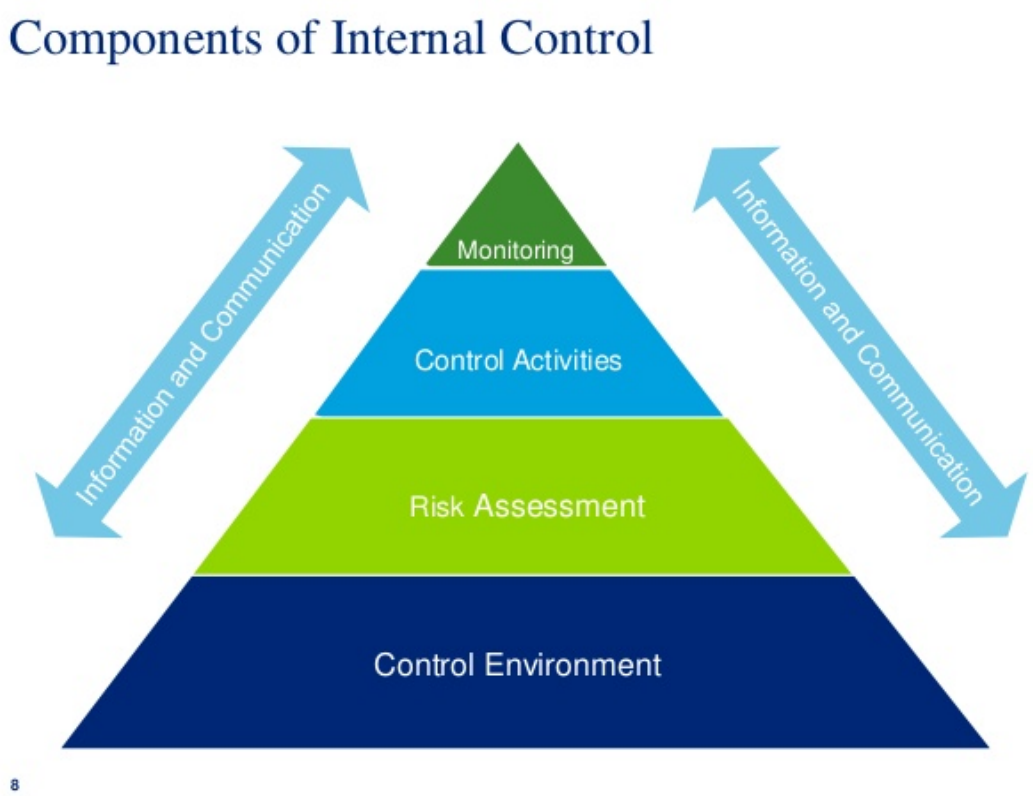

Tabella 5: "The COSO[98] Model of Internal Control".

[98] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Il COSO definisce il controllo interno come segue: *"A process, effected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting and compliance".*

3.4 – Il rischio fiscale

L'art. 3 del Decreto n. 128/2015 definisce il rischio fiscale come "*il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario".*

Ogni organizzazione, nel corso della sua vita, deve prendere decisioni, svolgere attività e operazioni, che possono originare delle aree di incertezza relativamente al rischio che riguarda le attività di *business*. Inoltre, tra queste alcune riguardano gli aspetti fiscali. In particolare:

- l'applicazione della normativa, o della prassi, vigente in un Paese diverso da quello in cui ha sede l'impresa;
- la predisposizione di un sistema di gestione dell'attività aziendale, allo scopo di ottimizzare la variabile fiscale.

Per questi motivi, gestire il rischio fiscale nei gruppi multinazionali significa controllare tali aree di incertezza, al fine di evitare controversie con le autorità fiscali dei Paesi in cui si svolge la propria attività.

A titolo di esempio, infatti, un'operazione aziendale caratterizzata da un effetto fiscale diverso da quello ritenuto corretto dall'Amministrazione finanziaria (anche per effetto di diversa interpretazione o qualificazione normativa) può originare maggiori imposte, corredate da sanzioni amministrative e relativi interessi, nonché cattiva pubblicità con conseguente danno reputazionale.

Come vedremo in seguito, nella strategia di gestione del rischio fiscale si dovrà tenere conto della capacità dell'impresa di assumere determinati livelli di rischio, a seconda delle diverse circostanze in cui si trova ad operare.

Negli ultimi tempi, la gestione del rischio fiscale sta diventando un elemento di imprescindibile rilevanza, non solo a livello di *compliance* e di operatività interna aziendale, ma investendo anche aspetti di carattere legislativo, accertativo e reputazionale.

L'OCSE[99] ha fornito una dettagliata descrizione del rischio fiscale, ricomprendendo al suo interno tutte le criticità che possono scaturire dal mancato rispetto, da parte dell'impresa, delle diverse legislazioni fiscali dei Paesi membri. Le fattispecie che vi rientrano sono così catalogate:

- il rischio che deriva dalla non corretta tenuta (sia essa formale e/o sostanziale) delle scritture contabili e dei registri previsti dalla legislazione fiscale;
- il rischio di commettere errori nella compilazione e presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- il rischio del mancato allineamento tra impresa e Amministrazione finanziaria, che comporta l'errato pagamento delle imposte societarie, a causa dell'importo inesatto;
- il rischio di doppia imposizione;
- il rischio relativo all'errata interpretazione o della legislazione o della prassi fiscale;
- il *c.d. tax crime risk,* ovvero il rischio di incorrere nella responsabilità penal-tributaria, conseguentemente a violazioni fiscali;
- il rischio di danno reputazionale, derivante da dalla diffusione di notizie riguardanti attività di controllo e/o accertamento a carico dell'impresa, indipendentemente dall'esito finale;
- il rischio di deterioramento dei rapporti tra impresa e Amministrazione finanziaria;
- il peggioramento del *tax risk rate* dell'impresa.

[99] Nel rapporto del 2013 "Co-operative compliance: a Framework – From enhanced relation to co-operative compliance"

3.4.1 – Il rischio fiscale ordinario e straordinario

Comunemente, il rischio fiscale si può suddividere in due macro-categorie: il rischio ordinario (o di "routine") e quello straordinario (o "non routinario")[100]. Chiunque si debba accingere alla predisposizione di un sistema di rilevazione del rischio fiscale, avrà la necessità di operare una distinzione preliminare tra i rischi fiscali che si possono originare nelle attività di processo legate ai cicli ordinari di funzionamento aziendale e quelli che, invece, possono essere generati in relazione a transazioni specifiche non riconducibili alle normali attività aziendali. Di conseguenza, l'approccio alla valutazione dei rischi dovrà essere calibrato considerando le specificità dei relativi ambiti.

Il rischio fiscale ordinario si può verificare nel contesto di attività caratterizzate da natura ricorsiva (ad esempio processi quali la normale attività di vendita oppure la gestione del personale). L'identificazione di tale rischio si deve svolgere secondo un approccio per processi, ossia attraverso l'analisi di ogni diversa attività, all'interno della quale esso può manifestarsi. La mappa dei rischi deve, quindi, contenere un'analisi preliminare dei processi e dei relativi sotto-processi operanti presso l'impresa, volta ad identificare le singole attività che li compongono. Dove possibile, inoltre, andrebbe associata la rilevanza economica di ogni attività, che rappresenta un criterio importante per facilitare la successiva fase di valutazione dei rischi legati ad ogni processo.

Si parla, invece, di rischio fiscale straordinario quando questo riguarda specifiche transazioni di natura eccezionale[101], che possono comunque provocare un impatto particolarmente significativo dal punto di vista della fiscalità. Per quanto concerne questa tipologia di operazioni, la funzione fiscale interna alla società deve procedere ad una loro valutazione preventiva per garantire la coerenza della transazione con la strategia fiscale adottata dalla società.

---

[100] Santacroce B., Ravera M., "Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella *cooperative compliance*: impatti operativi per i gruppi di impresa", in Corriere Tributario 47-48 /2016 p. 3601.

[101] È evidente che, proprio a causa del loro carattere di straordinarietà, i rischi non rutinari (o straordinari) sfuggono alle procedure di controllo tracciate nella mappatura dei processi.

Nell'ottica di adesione al regime di adempimento collaborativo, è auspicabile che queste operazioni siano puntualmente condivise con l'Agenzia delle Entrate. Questa, a tal proposito, ha specificato di ritenere necessaria una rappresentazione corretta dei rischi non rutinari e una puntuale individuazione dei criteri specifici per la loro valutazione. Una possibile soluzione potrebbe essere l'introduzione di sistemi di valutazione preventiva, sempre basati su probabilità e impatto del rischio, ma da applicare nelle singole transazioni non ordinarie, anziché negli interi processi o attività. In questo caso, ogni qual volta ci dovesse essere la necessità di una valutazione relativa ad una transazione non rutinaria, la funzione fiscale deve supportare il vertice aziendale nell'effettuare un *assessment* sul livello di rischio sottostante la suddetta transazione[102]. Un'altra adeguata soluzione, in questo senso, potrebbe essere rappresentata dall'implementazione di un sistema articolato su più livelli autorizzativi che vengono azionati automaticamente al superamento di determinate soglie quantitative: dalla più bassa, che richiede solo il parere del responsabile, a quella più alta, per la quale è richiesto anche il coinvolgimento dei vertici amministrativi o il parere di esperti indipendenti.

[102] Il profilo di rischio di questo tipo di transazioni/operazioni viene valutato mediante una metodologia semplificata, che mira ad assicurare che un adeguato livello di management sia coinvolto nel processo decisionale, prima di approvare la transazione/operazione.

3.4.2 – Rischio inerente e rischio residuo: il processo di valutazione

Una volta individuato e catalogato, il rischio fiscale deve essere sottoposto al processo di valutazione. Questa deve essere effettuata in termini di rischio potenziale (anche detto rischio "lordo" o inerente), ossia non tenendo conto delle operazioni correttive poste in essere per il suo trattamento. Il rischio inerente, infatti, si può definire come il rischio astrattamente associabile ad una attività, che non tiene conto dell'efficacia degli eventuali strumenti di controllo inseriti nel processo con la funzione di mitigarlo[103].

La valutazione del rischio inerente (o potenziale) si basa sulla combinazione di due scale di valori, che misurano la probabilità di accadimento dell'evento dannoso e l'impatto, ossia l'insieme degli effetti negativi di questo. La probabilità viene espressa in termini qualitativi, dal livello "probabile" a quello "improbabile", con il supporto di una serie di elementi utili a determinare la precisione della valutazione: il *Case History* (l'esistenza o meno di accadimenti nel passato), il volume di specifiche transazioni riguardanti l'attività su cui potrebbe verificarsi il rischio, il numero di persone coinvolte nell'attività o nel processo, la frequenza dei cambiamenti della normativa fiscale sottostante l'evento di rischio etc.

Dall'altro lato, invece, l'impatto del rischio fiscale è valutato attraverso un approccio quali-quantitativo, con diversi livelli che vanno da "basso" ad "alto". Allo scopo di assicurare una visione integrata del rischio, la valutazione dell'impatto prende in considerazione sia gli effetti finanziari sull'attività d'impresa, sia gli effetti non finanziari (quali, ad esempio, danni di immagine e/o reputazione, sanzioni penali, deterioramento dei rapporti con i clienti).

[103] Nobile L., "Cooperative compliance: i primi approcci operativi", il Fisco, 42/2016, p. 4049.

La combinazione delle due valutazioni, espresse in termini di probabilità e di impatto, originano il livello di rischio potenziale, anche detto il *rating* del rischio, sintetizzabile graficamente nella *Risk and Control Matrix*[104].

Valutato così il rischio inerente, si procede alla determinazione del livello di rischio residuo[105], cioè quello a cui risulta realmente esposta l'azienda, sulla base della situazione concreta e dei controlli esistenti, posti in essere come presidio del rischio fiscale, che devono essere verificati in termini di adeguatezza e di efficacia. Con riferimento al primo requisito, l'adeguatezza dei controlli si esprime qualitativamente, tramite una scala di valori che va da "inefficiente" ad "efficiente". Per quanto concerne l'efficacia, invece, i controlli devono essere verificati nella loro concreta attuazione e nel loro livello di formalizzazione, ad esempio l'esistenza di manuali consultabili dal personale oppure la produzione di documenti sui controlli effettuati.

Al fine di assicurare un'efficace gestione della mappa dei rischi, è comprensibile immaginare che siano presi in considerazione solamente i controlli più rilevanti, quelli cioè disegnati in maniera adeguata per coprire il rischio fiscale a cui sono associati, considerati quindi come "chiave" per garantire un puntuale trattamento del rischio sottostante.

La valutazione finale del rischio residuo si ottiene dalla combinazione del livello di rischio potenziale (o inerente) e della valutazione sull'efficacia dei controlli interni in essere. Lo scopo primario del processo di rilevazione del rischio residuo è quello di evidenziare eventuali lacune nel sistema di controlli e facilitare l'individuazione delle aree di miglioramento, sulle quali apportare gli opportuni provvedimenti correttivi[106].

---

[104]Conosciuta anche come *Control Activity Matrix*, questo dispositivo contiene tutti i dati inerenti al controllo di ogni processo aziendale, come, ad esempio, la descrizione della tipologia di controllo, i rischi esaminati e mitigati, la frequenza con cui il rischio si verifica, le procedure di trattamento dello stesso etc.
[105] Nonostante l'individuazione del rischio residuo sembri ragionevolmente rappresentare lo scopo finale della costruzione della mappa dei rischi, non si trova una precisa trattazione esplicativa di questo concetto nella circolare 38/E del 2016, che si limita soltanto a fornire una definizione del rischio residuo, cioè il rischio che residua nonostante i presidi adottati.
[106] Nobile L., "Cooperative compliance: i primi approcci operativi", il Fisco, 42/2016, p. 4049.

3.5 – Il Tax Control Framework

Il requisito oggettivo principale necessario[107] per l'adesione di un contribuente al regime di adempimento collaborativo è di essere dotato di *"un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno."* Così recita l'art. 4 del Decreto 128/2015 in materia di requisiti oggettivi per l'ingresso nel regime, lasciando però autonomia di scelta al contribuente per le soluzioni organizzative che questo ritiene più adeguate a perseguire i propri obiettivi aziendali.

Uno degli scopi principali del meccanismo del *tax control framework* è l'autovalutazione preventiva dei rischi fiscali, con una visione continua e aggiornata della posizione dell'impresa che, se caratterizzata dalla trasparenza nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, sia in grado di eliminare, o quantomeno mitigare, le incertezze relative alla gestione del rischio fiscale, specialmente quelle connesse ad operazioni che potrebbero dar luogo a fattispecie di elusione o abuso del diritto.

In attesa di chiarimenti ufficiali, l'Agenzia delle entrate ha comunque precisato[108] che, non essendo richiesta l'adozione di una specifica tipologia di *tax control framework*, ogni contribuente potrà utilizzare le procedure che meglio si adattano alla propria struttura aziendale, ferma restando, in ogni caso, l'attendibilità e l'efficienza del sistema di controllo adottato.

Come già anticipato, il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, recante disposizioni sui requisiti di accesso al regime, stabilisce che il sistema di gestione del rischio fiscale debba essere inserito nel più ampio contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. A questo proposito, l'OCSE, nel report del 2013, spiega l'importanza dell'*Internal Control Framework,* di cui il *Tax Control Framework* è parte integrante,

[107] Secondo S.M. Galardo: "La necessità dell'adozione di un efficace sistema di controllo interno del rischio fiscale da parte del contribuente rappresenta l'elemento evolutivo e qualificante della *cooperative compliance* rispetto alle precedenti *enhanced relationship*, anche se entrambi gli approcci sono basati sugli stessi principi e finalità".

[108] Chiarimento fornito nel corso del convegno organizzato dall'Agenzia delle entrate "Adempimento collaborativo: nuova frontiera della *compliance*", tenutosi in data 16-17 giugno 2016.

attraverso questa citazione[109]: "L'efficacia di un Sistema di Controllo Interno si fonda sui valori etici e morali del management di un'organizzazione e sul modo in cui il management assicura l'implementazione di questi valori nelle operazioni quotidiane". Uno dei motti su cui fa perno la *cooperative compliance*, "trasparenza in cambio di certezza", non può esistere senza la *disclosure* dei rischi fiscali da parte dei contribuenti; il regime di collaborazione, infatti, è basato su uno scambio reciproco: da un lato, il contribuente rende disponibile al Fisco un quadro informativo dettagliato, idoneo all'identificazione, gestione e controllo del rischio fiscale, dall'altro lato, l'Amministrazione si impegna ad offrire certezza in merito al trattamento fiscale dei rischi[110].

D'altra parte, il Provvedimento ricorda che il sistema è efficace quando è in grado di garantire all'organizzazione un presidio costante sui processi aziendali e sui rischi fiscali che da questi possono scaturire, consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione di cui all'art.5, comma 2, del Decreto.

In maniera più dettagliata, ci occupiamo ora dei requisiti essenziali[111] richiamati dal Provvedimento per la corretta predisposizione del modello di *tax control framework:*

- <u>strategia fiscale</u>, chiara e documentata, che evidenzi gli obiettivi che si propongono i vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale;

---

[109] All'interno del Rapporto OCSE 2013, viene citata questa frase del FTA Information Note Tax Compliance and Accounting Systems (2010) che si riporta nella versione originale: *"The effectiveness of Internal Control Framework starts with the moral and ethical values of the management of an organization and the way management ensures the implementation of these values in the day to day operation".*

[110]Galardo S. M., "Cooperative compliance: relazioni Fisco-contribuente, la nuova sfida", in Corriere Tributario 36/2016 p. 2735.

[111] L'art. 4 del Decreto 128/2015, al comma 1, presenta i tre requisiti che il sistema deve assicurare:

a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;

b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;

c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

Successivamente, con l'emanazione del Provvedimento del 14 aprile 2016, questi requisiti sono stati integrati con la previsione che il sistema di controllo del rischio fiscale contenga una chiara e documentata strategia fiscale che il contribuente intende perseguire.

- ruoli e responsabilità, attribuiti chiaramente a parsone con le adeguate esperienze e competenze, seguendo il criterio della separazione dei compiti (c.d. *segregation of duties*);
- procedure, efficaci in funzione dello svolgimento delle attività di:
    1. rilevazione del rischio, tramite la mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali;
    2. misurazione del rischio, determinato nell'entità in maniera qualitativa e quantitativa[112];
    3. gestione e controllo del rischio, definendo e attuando l'insieme di azioni necessarie al presidio dei rischi e alla prevenzione degli eventi che ne possono provocare.
- monitoraggio, del funzionamento del sistema di controllo, attivando le necessarie azioni correttive in caso di carenze o errori del sistema stesso;
- adattabilità, rispetto ai cambiamenti del contesto organizzativo interno all'impresa, ma anche riguardo al contesto esterno, soprattutto relativamente al mutamento della legislazione fiscale;
- relazione agli organi di gestione, normalmente il consiglio di amministrazione che avrà il compito di esaminarla e produrre le conseguenti valutazioni, inviata con cadenza almeno annuale e contenente le attività pianificate nell'ambito del sistema di gestione e controllo del rischio fiscale[113].

Infine, il punto 3.4 del Provvedimento dispone che il sistema si debba basare *"su flussi informativi accurati, completi, accessibili e garantire la circolazione delle informazioni a tutti i livelli aziendali".*

---

[112] La Circolare 38/E, in risposta alla domanda 2.7, specifica che: "i parametri attesi per la valutazione quantitativa delle fattispecie di rischio devono basarsi sulla ponderazione di diversi fattori in ragione delle peculiarità delle singole imprese, anche sulla base dei criteri e delle metodologie già utilizzati nell'ambito degli esistenti sistemi di controllo. L'adeguatezza dei parametri in concreto adottati verrà valutata, caso per caso, anche in sede di eventuale *pre-filing*, tenendo conto delle peculiari caratteristiche delle singole imprese".

[113] A questo proposito, secondo il testo integrale dell'art.4, comma 2, del Decreto 128/2015: "Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate".

L'implementazione di un *tax control framework* con le caratteristiche appena descritte è il presupposto imprescindibile per l'istanza di adesione al regime: la domanda, infatti, deve essere accompagnata dalla documentazione di supporto inerente la strategia fiscale, il sistema di controllo del rischio, la mappa dei processi e dei rischi fiscali individuati dal sistema "dal momento della sua implementazione"[114].

Secondo l'Assonime, questa precisazione dell'Agenzia dovrebbe garantire una certa tranquillità a quelle imprese che non disponevano in passato di una mappatura dei rischi fiscali, vale a dire che gli obblighi di adempimento collaborativo dovrebbero partire solo una volta implementato il sistema di gestione dei rischi[115].

A tale riguardo, una questione molto importante, in fase di prima applicazione del regime dell'adempimento collaborativo, è la possibilità di accedervi per le imprese che hanno da poco costruito ed implementato il proprio *tax control framework*, che non produce ancora i suoi effetti operativi, come se fosse già "a regime".

La risposta dell'Agenzia, fornita mediante la Circolare n. 38/E, precisa che il contribuente che si trovi in questa situazione, quindi con il suo TCF implementato ma non ancora pienamente operativo, potrà ugualmente essere ammesso al regime, in quanto "*in possesso di un sistema di controllo del rischio fiscale completo in tutti i suoi elementi e quindi in grado di garantire all'impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali"*[116].

Sarà compito, poi, dell'Ufficio verificare la concreta efficacia dei singoli controlli nel corso della procedura e, per questo motivo, l'annualità dell'impresa potrà essere soggetta a maggiori approfondimenti rispetto ai contribuenti che dispongano già di un sistema di controllo del rischio fiscale pienamente operativo.

---

[114] Secondo quanto riporta il punto 4.5 del Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016.

[115] Assonime, Circolare n° 14 del 22 aprile 2016, "Prime disposizioni attuative del nuovo regime di cooperative compliance".

[116] Si veda a riguardo la risposta dell'Agenzia delle entrate alla domanda 2.4 della Circolare n. 38/E del 16/09/2016.

3.5.1 – La mappatura dei rischi

Come già anticipato, il rischio fiscale si può originare nell'ambito di attività caratterizzate da natura ricorsiva (rischio ordinario) oppure all'interno di specifiche transazioni/operazioni di natura eccezionale (rischio straordinario).
Tralasciando il rischio straordinario, del quale si è trattato in precedenza, anche in relazione a specifiche modalità di trattamento che, al momento, sono al vaglio degli addetti ai lavori, in questa parte della trattazione ci si vuole occupare della mappatura del rischio fiscale ordinario e della sua connessione con il modello del *tax control framework.*
In primo luogo, come chiarito dalla Circolare 38/E del 2016, l'Agenzia presuppone che un'efficace rilevazione di quei rischi fiscali che scaturiscono dagli ordinari cicli di funzionamento aziendale non possa prescindere da una chiara e completa visione dei processi e delle funzioni interne all'azienda stessa. Lo scopo del processo, in base ai risultati delle analisi svolte, è quello di associare a questa visione generale dei processi interni una corretta valutazione del pericolo di operare effettivamente in violazione di norme fiscali o "in contrasto con i principi e le finalità dell'ordinamento tributario".

A questo proposito, bisogna operare una distinzione preliminare tra i processi definibili "non prettamente fiscali", ossia già sottoposti ad altri sistemi di controllo (quale, ad esempio, il processo contabile[117]) e i processi "fiscali", non coperti, cioè, da altri sistemi di controllo.
Relativamente ai processi non prettamente fiscali, la richiamata Circolare 38/E sancisce che nella mappa dei rischi, da allegare all'istanza di adesione al regime, potrebbero essere contenuti solo i processi caratterizzati da maggiore incertezza interpretativa[118].
Inoltre, i rilevatori dei rischi fiscali, che insistono su questa tipologia di processi, devono essere inseriti nella mappa, sia se si riferiscono a rischi di "interpretazione" sia a rischi di "inadempimento". In entrambi i casi, le soglie di rilevanza dei rischi saranno determinate

[117] Il controllo sui processi contabili è previsto dalla legge n. 262 del 28 dicembre 2005.
[118] Questa la risposta dell'Agenzia dell'entrate alla domanda 2.5 della Circolare 38/E.

a seconda delle caratteristiche del contribuente che sta presentando l'istanza di adesione. Comunque, trattandosi di rischi fiscali relativi a processi sottoposti a controlli per scopi diversi da quelli previsti dal regime di adempimento collaborativo, il contribuente sarà libero di non prevedere specifici presidi fiscali, se ritiene sufficiente l'attività di *assessment* contabile tipica dei processi in questione.

Per quanto riguarda, invece, i processi fiscali (o, in ogni caso, tutti quelli non coperti da altri sistemi di controllo), è compito del *tax control framework* monitorare tutte le tipologie di rischio che hanno impatti sulla fiscalità; pertanto, la mappa dei rischi dovrà contenerne tutte le tipologie, senza limitarsi alle fattispecie caratterizzate dalla maggiore incertezza interpretativa come nel caso precedente.
Ovviamente, nella mappa dovranno essere inseriti i rischi "di interpretazione", che derivano cioè dall'errata comprensione delle norme tributarie o dei principi e finalità dell'ordinamento, così come i rischi "di inadempimento", che si originano dall'inosservanza delle stesse norme oppure in seguito a errori nello svolgimento dei processi sottostanti. Entrambe le tipologie, infatti, assumono importanza, in quanto si manifestano nell'ambito delle attività in cui si articolano i vari processi aziendali[119].

Una volta che i rischi vengono individuati e mappati, si pone la questione relativa alla loro comunicazione, che deve essere effettuata in maniera tempestiva ed esauriente, all'Agenzia delle entrate. Per i soggetti che aderiscono al regime, si configura l'obbligo di recapitare l'elenco dei rischi fiscali, prodotto grazie all'efficace attivazione dei "rilevatori", in cui si articola il *tax control framework*[120]. Il tutto, nel rispetto dell'obbligo di trasparenza.
Il contribuente ha la facoltà di comunicare in anticipo all'Agenzia le criticità rilevate, fornendo l'elenco delle operazioni che hanno manifestato problematiche sotto il profilo fiscale. In questo caso, il confronto tra Agenzia e contribuente avverrà già al momento

[119] Si veda a riguardo: Nobile L., "Cooperative compliance: primi approcci operativi", il Fisco, 42/2016, p. 4049.
[120] In sede di mappatura dei rischi, il contribuente dovrà elencare i rilevatori dei rischi fiscali relativi ai processi e alle attività aziendali, ma senza scendere nel dettaglio delle singole operazioni che compongono i processi e che possono essere intercettate dal rilevatore stesso.

della presentazione dell'istanza di adesione al regime. Comunque, il contribuente può sempre rimandare la comunicazione in fase successiva.

È obbligo, però, dello stesso contribuente l'aggiornamento periodico della mappa dei rischi, in modo che sia assicurato il corretto posizionamento dei "rilevatori", in seguito a mutamenti nelle condizioni operative interne all'organizzazione oppure normative/interpretative; lo stesso obbligo sussiste nel caso in cui il contribuente riscontri delle carenze nel funzionamento del *tax control framework.*

In particolare, si prevede un aggiornamento annuale della mappa dei rischi relativa a processi sottoposti a modifiche significative oppure a quelli di recente implementazione. In assenza, invece, di modifiche rilevanti nei processi operativi o nella normativa fiscale, la mappatura dei rischi di ogni processo andrebbe comunque aggiornata e revisionata nel medio termine (ad esempio, tre anni)[121].

[121] Le modalità di aggiornamento e *assessment* della mappa dei rischi dipendono dalle caratteristiche dell'impresa e vengono definite dalla funzione di *tax risk management*. Ad esempio, possono consistere in interviste con i *risk owner* oppure nella costituzione di *focus group.*

3.5.2 – La struttura del modello di gestione del rischio fiscale

I requisiti del *Tax Control Framework* previsti dal Provvedimento dell'Agenzia delle entrate, in attuazione delle disposizioni del Decreto Lgs. 128/2015, trovano applicazione pratica nella predisposizione del modello di gestione del rischio fiscale, elaborato dalla dottrina e ispirato dalle linee guida dell'OCSE[122] in materia di *cooperative compliance*, che si procede a presentare.

Il primo pilastro su cui si basa la struttura è la **strategia fiscale** (c.d. *tax strategy*). Questo è un documento scritto e firmato dagli amministratori della società, che contiene un piano di azione di lungo periodo che, sia a livello strategico, sia a livello operativo, definisce gli obiettivi della società in merito alla gestione della variabile fiscale[123].

Ad esempio, tali obiettivi possono riguardare:

- il "tax value", ovvero la gestione del costo fiscale nell'ambito delle attività aziendali, applicando il livello di tassazione che il management ritiene corretto;
- il concetto "rischi e reputazione", che significa il controllo dei rischi fiscali e la tutela della reputazione aziendale, tramite le adeguate *policies,* procedure e modalità di comunicazione all'esterno;
- la "tax compliance", che consiste nel puntuale e rigoroso adempimento degli obblighi fiscali e nella corretta determinazione dell'ammontare delle imposte, al fine di evitare controversie con le autorità fiscali;

[122] Riveste grande importanza, in questo senso, il documento *"Co-operative tax compliance - Building better tax control framework"* (OECD, 2016), nel quale sono elencati i c.d. *Building Blocks* essenziali per la corretta costruzione di un *tax control framework,* che l'Agenzia delle entrate (come si può evincere dalla circolare n. 38/E) considera come imprescindibili standard internazionali di riferimento. L'Agenzia considera, infatti, la *cooperative compliance* come un investimento a lungo termine di grande valore e, per questo, intende allinearsi il prima possibile con i modelli e le prassi più innovative e tecnicamente evolute, garantendo così alle imprese equilibrio e stabilità sul percorso comune del consolidamento del regime di adempimento collaborativo e di un suo futuro allargamento.

[123] Questa definizione di *tax strategy* è riconducibile alle Guidelines 2016 dell'OCSE all'interno del documento *"Co-operative tax compliance - Building better tax control framework".* La stessa definizione viene adottata e utilizzata anche dall'Agenzia delle entrate all'interno della Circolare n. 38/E del 2016.

- la “cultura aziendale virtuosa”, cioè rendere consapevoli tutti i livelli aziendali del valore che la società attribuisce ai principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa, soprattutto, in questo caso, quella fiscale[124];
- i “rapporti con le autorità fiscali”, coltivando delle relazioni ispirate da buona fede e trasparenza reciproca, che conducano alla valorizzazione di rapporti di lungo periodo in cui l’impresa è riconosciuta come partner affidabile nella costruzione di rapporti collaborativi;
- la “valorizzazione delle risorse”, ovvero un processo di sviluppo e rafforzamento delle competenze umane e professionali delle persone coinvolte nel processo fiscale e nella gestione dei rischi ad esso associati. Trattasi dei c.d. *soft controls*: ad esempio, codici di condotta inerenti l’ambito fiscale (con eventuali sanzioni per chi violale regole da questi previste), piani di formazione per i dipendenti, sviluppo delle competenze del personale addetto ai controlli, impegno della direzione ad un comportamento fiscale corretto.

Nel documento di strategia fiscale, inoltre, deve essere esplicitato il grado di coinvolgimento dei vertici aziendali nelle decisioni di pianificazione fiscale e la propensione al rischio fiscale (c.d. *risk appetite*) dell’impresa: il livello di rischio (fiscale) che questa intende assumere nel perseguimento dei propri obiettivi strategici, che si manifesta nella disponibilità ad adottare comportamenti che potrebbero originare delle contestazioni di natura fiscale. Per questo, nella strategia fiscale dovrebbero essere inclusi i percorsi operativi da seguire per poter posizionare la società sui livelli di rischio prescelti.

Normalmente, la società punta a conseguire la “certezza” sulle posizioni fiscali adottate e, nei casi in cui gli adempimenti non siano chiari o soggetti a interpretazione, richiede consulenze esterne per essere sicura che un’eventuale controversia sulla posizione fiscale in questione sarebbe risolta in proprio favore. In più, quando dovessero

[124] In tal senso, l’Agenzia specifica che la cultura del controllo coinvolge tutta l’organizzazione dell’impresa: a tal fine, l’attività di informazione sui rischi fiscali deve essere promossa dall’alto e diffusa a tutti i livelli aziendali, accompagnata da attività di “formazione” tramite, ad esempio, l’istituzione di *forum* o portali informatici, con lo scopo di sensibilizzare tutti i dipendenti coinvolti nei processi di gestione del rischio fiscale.

persistere margini di incertezza sull'interpretazione delle norme tributarie, la società si attiva in piena trasparenza nei confronti delle autorità fiscali per giungere all'applicazione del livello di tassazione ritenuto più corretto[125].

Ogniqualvolta ci siano dei cambiamenti, sia a livello strategico sia operativo, negli elementi essenziali che caratterizzano il documento di strategia fiscale, questo deve essere tempestivamente aggiornato, nonché comunicato tramite posta elettronica certificata all'ufficio in cui è stata presentata l'istanza di adesione.

Un profilo di applicazione che necessita di chiarimento, a proposito della formulazione del documento di strategia fiscale, riguarda il caso in cui la società che intende presentare la domanda di ammissione al regime di adempimento collaborativo appartenga ad un gruppo. Va chiarito, infatti, se la strategia fiscale debba essere caratteristica della singola società oppure se sia da applicare all'intero gruppo. Nel corso del *Forum Tax*[126], è stato precisato che, quando una società fa parte di un gruppo, ci si aspetta che la sua strategia fiscale sia coerente con quella del gruppo e che sia la stessa strategia applicata dall'intero gruppo. Di questa circostanza deve essere fornita evidenza nel documento stesso o, in alternativa, è possibile predisporre direttamente la strategia di gruppo specificando, però, che la stessa viene applicata anche alle altre società che vi fanno parte.

Infine, la Circolare 38/E specifica che nel caso di una società (italiana) il cui sistema di controllo del rischio fiscale è definito e implementato dalla casa madre non residente, nel momento in cui si presenta la domanda di ammissione al regime deve essere fornita anche la strategia fiscale del gruppo, se questa ha riflessi nei confronti della *subsidiary* italiana.

Il secondo pilastro è il **modello di controllo** in senso tecnico, che si può definire come l'insieme di strumenti, strutture organizzative e regole aziendali, che ha l'obiettivo di

[125]FERRONI B., "Cooperative compliance: partecipazione dei gruppi e profili di corporate governance", il Fisco 42/2016 p. 4043.

[126] Il riferimento è al 6° "Forum Tax", che si è svolto a Milano l'11 ottobre 2016 presso l'Auditorium del Palazzo Regione Lombardia.

minimizzare il rischio di operare in violazione di norme tributarie, ovvero in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento.

Il modello di controllo si articola nei seguenti elementi cardine:

1- ruoli e responsabilità;

2- regole interne all'impresa;

3- flussi informativi e *reporting;*

4- processo di *tax risk management.*

1- Ruoli e responsabilità

L'assegnazione di "ruoli e responsabilità" deve seguire i principi di *corporate governance* a livello nazionale e internazionale. È dovere, infatti, del consiglio di amministrazione riconoscere il proprio ruolo di governo e di indirizzo relativamente alla gestione del rischio fiscale, istituendo e formalizzando un adeguato *tax control framework,* all'interno del quale sono articolate le responsabilità su tutti i livelli aziendali.

In funzione del proprio ruolo, quindi, il consiglio di amministrazione svolge i seguenti compiti: approva ed emette il documento di strategia fiscale, valuta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo allo scopo di assicurare la chiara identificazione di ruoli e responsabilità nell'ambito del sistema di gestione del rischio fiscale, garantisce una supervisione sul funzionamento del *framework* attribuendo opportune deleghe all'interno di esso e avvalendosi delle analisi periodiche della reportistica sul rischio fiscale.

Tutti i sistemi di controllo sono ispirati ad un principio fondamentale, quello della separazione dei compiti (c.d. *segregation of duties*). Esso può intendersi in senso orizzontale oppure in senso verticale. Nel primo caso, si parla di una ripartizione di mansioni e responsabilità tra operatori che agiscono in uno stesso processo, al fine di evitare una loro eccessiva concentrazione e diminuendo la probabilità del verificarsi di errori o frodi tramite il controllo che ogni operatore del processo può effettuare nei

confronti dell'operato degli altri soggetti coinvolti. In senso verticale, invece, la separazione si sostanzia tra le funzioni operative e quelle di controllo, per evitare conflitti di interessi.
Un esempio pratico di questo principio è riscontrabile nei sistemi di gestione del rischio fiscale, che prevedono tre diverse linee di controllo:

- il controllo di primo livello, o "controllo di linea", il quale è direttamente messo in atto dalla funzione fiscale relativamente agli adempimenti tributari ordinari e all'attività di consulenza che la stessa svolge nei confronti delle unità di *business*;
- il controllo di secondo livello, svolto da una funzione totalmente indipendente da quella che svolge il controllo di primo livello, ad esempio un'unità inserita nella funzione fiscale, ma "segregata", in termini di organico e di mansioni, da quella che si occupa degli adempimenti e della consulenza fiscale;
- controllo di terzo livello, che può essere esercitato da un'unità interna o da un ente esterno (ad esempio, il collegio sindacale, il comitato di controllo, i revisori etc.). Normalmente questo livello di controllo è affidato all'*internal audit*, che ha l'obiettivo di valutare la funzionalità complessiva del sistema, nonché determinare eventuali andamenti anomali o violazioni delle procedure.

È doveroso precisare, però, che, dal punto di vista operativo, la separazione dei compiti non deve produrre un netto distacco tra le funzioni di *business* e la funzione fiscale; anzi, si ritiene necessario che questa sia coinvolta in modo costante e totale a monte delle decisioni di *business.* Tale coinvolgimento è garantito quando il responsabile fiscale contribuisce attivamente alle decisioni di operazioni o progetti fondamentali per la società[127]. Così facendo, infatti, egli è in grado di garantire il rispetto della strategia fiscale e del *risk appetite* dichiarato dalla società, nonché di esercitare maggiore autorevolezza nei confronti dei *business manager* allo scopo di assicurare un corretto utilizzo del sistema di gestione del rischio fiscale.

[127] Albano G., "Cooperative compliance: l'agenzia scioglie i dubbi", in Corriere Tributario, 40/2016, p. 3051.

Sul punto, sembra esprimersi a favore anche la citata Circolare 38/E, che auspica un maggiore centralità della figura del responsabile fiscale, anche detto *tax risk manager.*
Si tratta di una nuova figura, specializzata nella gestione e controllo del rischio fiscale, sia in ambito amministrativo sia penale, la cui attività prevalente consiste nell'analisi delle strategie aziendali di *tax planning* nazionale e internazionale, per individuare il *risk rate* di ogni operazione (o del progetto complessivo) e prevenire, dove possibile, che venga violata la normativa, evitando, o quantomeno limitando, le sanzioni e le controversie tributarie.
In pratica, a questa figura è affidata la responsabilità della progettazione, implementazione e periodico aggiornamento del *tax control framework*, nonché la gestione di eventuali rapporti di adempimento collaborativo con il Fisco.
L'importanza di questo ruolo, che può essere ricoperto sia da una risorsa interna (ad esempio, il *tax auditor)* dell'impresa sia da un consulente esterno con specifiche competenze, si evince dal fatto che il *tax risk manager* deve svolgere un duplice e delicato compito: da una parte, con gli strumenti di *tax compliance,* deve operare in tutela dell'impresa riducendo il rischio di quest'ultima di incorrere in sanzioni amministrative e penali, dall'altra parte, deve favorire la trasparenza e la cooperazione fiscale da parte dell'impresa stessa nei confronti dell'Erario[128].

2- Regole interne all'impresa

All'interno della struttura aziendale deve essere istituito e mantenuto un corpo normativo e procedurale interno, nel quale siano formalizzate le caratteristiche, gli obiettivi e le attività di gestione del processo fiscale.
Ai fini del *tax control framework,* il corpo normativo rilevante è costituito dai seguenti documenti:

[128] Melillo C., "L'evoluzione del rapporto Fisco-impresa secondo le linee guida dell'OCSE", in Rassegna Tributaria, 4/2015, p. 932.

- **strategia fiscale**, di cui si è detto in precedenza, che riassume obiettivi aziendali in relazione alla variabile fiscale, la propensione al rischio dell'impresa e l'architettura del suo *tax control framework.*
- **tax policy**, che rappresenta il documento di indirizzo a livello globale, con l'obiettivo di favorire lo sviluppo e l'implementazione di buone pratiche fiscali, di promuovere controlli e procedure di gestione del rischio che siano chiare, solide e coerenti con quanto previsto dalla strategia fiscale, di definire dei codici di comportamento ai quali devono attenersi tutti gli operatori coinvolti nel processo fiscale.
- **tax compliance model**, il documento operativo che viene emesso dalla funzione fiscale, che descrive le fasi di cui si compone il processo di *tax risk management* (pianificazione, identificazione e valutazione dei rischi, trattamento, monitoraggio, piani di azione e reporting) e gli strumenti utilizzati in ognuna di queste fasi.

3- Flussi informativi e *reporting*

Al fine di garantire una veloce e aggiornata circolazione delle informazioni al proprio interno, l'impresa deve predisporre opportuni flussi informativi. Tra questi, riveste notevole importanza la relazione annuale agli organi di gestione, prodotta dalla funzione di *tax risk management* e rivolta al Consiglio di Amministrazione.
Secondo quanto previsto dall'art. 4 del Decreto n. 128/2015 e ribadito, in seguito, dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di aprile 2016, la relazione agli organi di gestione della società e delle sue controllate deve contenere: la descrizione delle attività pianificate e di quelle realizzate dalla funzione nel corso dell'anno, i risultati del monitoraggio e delle verifiche svolte sui controlli a presidio del rischio fiscale, le misure implementate per porre rimedio alle eventuali carenze o disfunzioni riscontrate a seguito del monitoraggio.
Su queste basi, gli organi di gestione effettuano le valutazioni sulla generale adeguatezza del *tax control framework.*

4- Il processo di *tax risk management*

Con l'obiettivo di garantire una corretta gestione del rischio fiscale, l'impresa può istituire il processo di *tax risk management*, dinamico e articolato, a sua volta, in sotto-processi, grazie ai quali quello principale è sottoposto ad un continuo miglioramento e riesce, inoltre, ad adattarsi ai principali cambiamenti relativi alla struttura interna e il modello di business dell'impresa oppure che riguardano le modifiche alle normative fiscali.

Di seguito vengono illustrate tutte le fasi che compongono il processo di *tax risk management*: pianificazione delle attività, identificazione e valutazione dei rischi, trattamento, monitoraggio, piani di azione, reporting, comunicazione e formazione.

Il primo sotto-processo è denominato **pianificazione delle attività**. Al suo interno sono ricomprese anche le procedure di aggiornamento metodologico, fondamentali per l'impresa in un'ottica di *"continuous improvement"*. Attraverso queste procedure, infatti, la funzione di *tax risk management:*

- assicura che gli strumenti ottimali per il funzionamento del processo siano recepiti correttamente, diffusi a tutti i livelli aziendali, e che siano sempre aggiornati, al passo con l'evoluzione normativa italiana e comunitaria;
- monitora costantemente le *leading practices* ed effettua analisi di *benchmarking* con riferimento al gruppo di società c.d. *comparables* già aderenti a regimi di adempimento collaborativo;
- mantiene costantemente aggiornate anche le metodologie su cui si basa la costruzione del *tax control framework,* con particolare riguardo per le evoluzioni dei requisiti di legge con potenziali effetti su di esso[129].

Un ulteriore obiettivo di questo sotto-processo è l'allineamento metodologico del sistema di gestione del rischio fiscale con gli altri modelli di monitoraggio già operativi

[129] A tale proposito, si confronti: Ferroni B., "Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo", il Fisco 38/2016, p. 3621, nel quale l'autore auspica una partecipazione assidua del responsabile fiscale, oltre che della funzione di *tax risk management,* al dialogo con l'Agenzia delle entrate finalizzato ad individuare le possibili linee di sviluppo del modello di *tax control framework.*

presso l'impresa nei rispettivi ambiti di competenza, perseguibile attraverso incontri periodici e scambi di informazioni tra le varie funzioni di controllo finalizzati alla ricerca di possibili sinergie che rafforzino il sistema di controllo interno complessivo.
Pertanto, all'inizio di ogni anno fiscale la funzione di *tax risk management* deve predisporre un piano dei processi (con le rispettive *risk & control matrix*) da sottoporre ad aggiornamento, secondo la seguente modalità:

- attività di aggiornamento ordinarie, revisione dei rischi fiscali e dei relativi controlli a rotazione, che garantisca una copertura totale dei processi nell'arco di un triennio;
- attività di aggiornamento straordinarie, revisione dei rischi fiscali e dei relativi controlli di tutti i processi nuovi o significativamente modificati nel corso del precedente anno fiscale.

La seconda componente del processo di *tax risk management* è **l'identificazione e valutazione dei rischi**, della quale si sono già illustrate tutte le caratteristiche nel corso della trattazione. In questa sede, ci si limita a ricordare le fasi di questo sotto-processo:
- identificazione dei rischi fiscali legati alle attività svolte dall'impresa, effettuata tramite un approccio per processi in cui vengono scomposti tutti i processi aziendali e per ognuno viene identificato il rischio fiscale che si potrebbe originare nel corso del suo svolgimento;
- valutazione del rischio potenziale (o "inerente"), cioè senza tenere conto dell'esistenza e dell'effettiva operatività delle azioni di trattamento poste in essere. Il rating del rischio potenziale si calcola in termini di combinazione tra probabilità e impatto del verificarsi di un accadimento foriero di rischio.
- identificazione e valutazione dei rischi fiscali legati a specifiche transazioni non routinarie e/o con impatto fiscale significativo, svolta mediante una metodologia semplificata che valuta il grado di rischio della singola transazione e garantisce un adeguato livello di management coinvolto nel processo decisionale, prima di approvare l'operazione/transazione.

Lo step successivo del processo è relativo al **trattamento dei rischi**. Le azioni di trattamento, comunemente dette controlli, possono essere di vario genere e intervenire in maniera preventiva sulle cause scatenanti del rischio, oppure, successivamente al verificarsi dell'evento, agire sulle loro conseguenze.

Le fasi di cui si compone questo sotto-processo sono: l'identificazione dei controlli posti in essere a presidio dei rischi fiscali, la valutazione sulla loro adeguatezza e la quantificazione e valutazione del rischio residuo, ossia quello a cui risulta realmente esposta l'impresa.

Si riportano di seguito alcuni esempi di controllo:

- controlli autorizzativi, volti ad approvare determinate transazioni in accordo con le procedure vigenti, oppure alla definizione di accessi fisici a informazioni rilevanti o specifici *asset;*
- *management review*, analisi e supervisione del management sulle attività svolte da altri operatori aziendali;
- *key performance indicators*, utilizzati dal management per monitorare l'avanzamento della performance della società rispetto agli obiettivi prefissati;
- *exception/edit report,* controlli che si sostanziano nella produzione di una reportistica *ad hoc* nel caso in cui siano violati determinati standard aziendali (*exception report)* oppure quando vengono modificati i dati all'interno delle anagrafiche o dei database aziendali (*edit report*).

Infine, la tracciabilità dei controlli eseguiti e la loro formalizzazione all'interno delle *risk & control matrix* sono garantite dalle caratteristiche tipiche di ciascun controllo: la figura aziendale responsabile dell'adeguatezza ed efficacia del processo (*control owner*), la frequenza con cui questo viene effettuato (*control frequency*), il metodo di svolgimento dello stesso, che può essere, ad esempio, manuale o automatico (*control method*), la natura del controllo (*control category*), ossia se questo ha finalità preventiva oppure correttiva *ex post.*

Una volta effettuate le azioni di trattamento sui rischi, il processo di *tax risk management* prevede una fase di verifica dei controlli posti in essere, soprattutto per i

c.d. *key controls,* ossia quelli identificati come i più rilevanti. Questo sotto-processo prende il nome di **monitoraggio dei rischi**, deve essere predisposto all'inizio di ogni nuovo esercizio e si compone delle seguenti attività: selezione dei controlli da testare, esecuzione delle attività di *testing*, valutazione dell'effettiva operatività dei controlli e formalizzazione dei risultati dei test, valutazione delle carenze.

L'adeguatezza dei controlli viene svolta, solitamente, attraverso due tipologie di verifica, il *test of design* e il *test of effectiveness.*

Con il primo tipo di test si vuole valutare se il controllo è stato disegnato in maniera adeguata a prevenire operazioni che potrebbero determinare violazioni di norme tributarie. In fase di *test of design,* quindi, si certifica che il controllo copra effettivamente il rischio per cui è stato disegnato, che sia già implementato e operativo, che ci sia evidenza del controllo in apposita documentazione.

La metodologia utilizzata prevalentemente in questo tipo di test è il c.d. *walkthrough,* una procedura che, per ogni singola transazione in esame, prevede che sia ripercorso tutto il processo seguito dal *control owner* in fase di svolgimento del controllo.

L'obiettivo della seconda tipologia di test è di valutare se il controllo ha operato in maniera continuativa e se è effettivamente stato svolto in maniera corretta.

Il *test of effectiveness* si occupa, quindi, di verificare che il controllo sia stato operativo nel continuo e che abbia mitigato il rischio per il quale era stato creato.

A differenza del *test of design,* che si concentra sulla singola transazione, il *test of effectiveness* si effettua su un campione di transazioni ritenuto statisticamente rilevante.

Si ricorda, infine, che la funzione di *tax risk management*, nel corso delle proprie attività di *testing,* si può servire dei risultati della attività svolte da altri soggetti (c.d. *assurance provider*), che tipicamente fanno parte di funzioni di secondo o terzo livello oppure sono soggetti esterni[130]. Tuttavia, l'affidamento sui risultati prodotti da terzi è possibile solo se le competenze e le metodologie di lavoro sono considerate adeguate ai controlli oggetto di *test* e ritenute compatibili con il livello di rischio sottostante.

[130] A titolo di esempio, la funzione di *tax risk management* può fare affidamento (detta, in gergo tecnico, *reliance*) su soggetti come il revisore dei conti, la funzione di *internal audit* o quella di *compliance*, ma anche su consulenti esterni indipendenti.

La fase seguente del processo riguarda la definizione dei **piani di azione**. Nel caso in cui, durante il processo di monitoraggio dei rischi, venisse riscontrata una carenza di controllo (c.d. *control deficiency*), è necessario che sia definito un piano di azione volto alla correzione della stessa. Questa procedura è di fondamentale importanza per garantire l'efficacia e l'adattabilità nel corso del tempo del *tax control framework* predisposto dall'impresa o da un gruppo di imprese.

Gli *action plan* prevedono una data di completamento, entro la quale dovranno aver espletato la loro funzione correttiva. Per questa ragione sono a loro volta sottoposti a procedure di monitoraggio, per verificare che le iniziative siano effettivamente state implementate secondo le tempistiche previste.

Qualora gli *action plan,* soprattutto quelli di rilevanza significativa, risultassero scaduti senza essere terminati, dovranno essere portati all'attenzione del responsabile fiscale e di chi ha il compito di supervisionare l'interno *tax control framework*. Questi dovranno, a loro volta, riportare agli organi di gestione per le valutazioni di loro competenza.

Al termine della fase di elaborazione e implementazione degli *action plan*, la funzione di *tax risk management* deve proseguire attuando il sotto-processo di ***reporting***.

Questo si intende riferito a numerosi interlocutori: verso i *risk owners,* le altre funzioni di controllo, gli organi di gestione, l'Agenzia delle entrate.

Il caso di maggiore interesse è sicuramente il *reporting* nei confronti degli organi di gestione, in particolare del Consiglio di Amministrazione che riceve, tramite il responsabile fiscale, periodiche relazioni di sintesi contenenti i risultati delle attività svolte dalla funzione di *tax risk management*, tipicamente gli esiti delle varie fasi del processo in analisi (dall'individuazione dei rischi fiscali, alle azioni di controllo implementate per contrastarli; dal monitoraggio dell'efficacia degli stessi controlli, alla definizione degli *action plan*).

Tutti i risultati prodotti e documentati tramite l'attività di reporting rivestono grande importanza anche per quanto riguarda il rapporto tra l'impresa e l'Agenzia delle entrate. A questo proposito, infatti, tutta la documentazione relativa all'intero processo di *tax risk management* deve essere sempre mantenuta disponibile, anche al fine di fornire

una pronta risposta ad eventuali richieste di informativa pervenute dall'Agenzia delle entrate. Nell'ottica dell'adempimento collaborativo, infatti, l'impresa si impegna alla tempestiva e trasparente comunicazione delle "*situazioni suscettibili di generare rischi fiscali*", al fine di aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti.

L'ultima fase del processo di *tax risk management* riguarda la **comunicazione e formazione.**

Con l'utilizzo dei mezzi che si ritengono più opportuni (ad esempio, il sito internet aziendale o la redazione di apposite *brochure*), l'impresa cura la comunicazione relativa al suo *tax control framework* e dei principi sui quali si fonda. La comunicazione non è diretta solo verso l'esterno, ma anche verso l'interno per garantire la diffusione e la conoscenza al personale. Come si è già anticipato, infatti, la funzione di *tax risk management* ha il dovere di occuparsi anche della formazione interna, ad opera di esperti nelle discipline fiscali e di sistema di controllo interno, con particolare riguardo ai soggetti maggiormente coinvolti nei processi e attività relative al *tax control framework*, per assicurare una piena consapevolezza delle logiche e delle caratteristiche che lo contraddistinguono.

3.5.3 – La valutazione del Tax Control Framework

In conclusione, una volta predisposto e implementato tutto il sistema, l'Amministrazione finanziaria deve procedere alla valutazione del *tax control framework* in merito alla sua efficacia e alla sua solidità, nonché assicurarsi che sia correttamente seguito nella pratica.

A questo proposito, il report del 2016 a cura dell'OCSE consiglia alcuni approcci specifici che l'Amministrazione potrebbe utilizzare nell'attività di valutazione.

Un primo metodo consiste nel chiedere al *management of the business* delucidazioni sul funzionamento del sistema: le domande principali verteranno sui controlli posti in essere, sul loro funzionamento, sul processo decisionale dell'impresa in materia fiscale e sulla revisione di tutta la relativa documentazione.

In alternativa, l'Amministrazione finanziaria può esaminare le modifiche apportate al sistema, in seguito a cambiamenti nella normativa esterna oppure a operazioni di ristrutturazione aziendale, per verificare se questi eventi possono variare il funzionamento del sistema e se il sistema stesso è in grado di individuare eventuali errori di processo.

Altri metodi di valutazione prevedono una verifica delle competenze e delle abilità della funzione fiscale dell'impresa, nonché dell'effettiva validità dei presidi posti in essere per il controllo interno del *tax control framework.*

Anche il nuovo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate[131], datato 26 maggio 2017, prevede che la valutazione del sistema di controllo sia uno dei doveri dell'Agenzia stessa. Il punto 2.3, infatti, pur riconoscendo che lo sviluppo e il mantenimento del sistema costituiscano responsabilità esclusiva del contribuente, dispone che l'Agenzia debba comunicare periodicamente i risultati dell'attività di riscontro sull'operatività ed efficacia del sistema, nonché offrire collaborazione al

[131]Agenzia delle entrate, Provvedimento del Direttore del 26 maggio 2017,
"Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128".

contribuente nell'implementazione di eventuali interventi correttivi necessari alla permanenza nel regime.

Inoltre, in sede di valutazione, l'Agenzia si impegna a tenere in considerazione gli esiti delle seguenti attività:

- le valutazioni svolte dagli organi di gestione che, a loro volta, si basano sulla relazione annuale ad essi pervenuta, secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 2, del Decreto 128/2015;
- le verifiche ad opera dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile;
- i controlli messi in atto dai collegi sindacali;
- i pareri emessi dagli organismi di vigilanza.

Dopo aver acquisito copia dei suddetti documenti, l'ufficio competente[132] formalizza la propria valutazione nella nota di chiusura della procedura. Nel caso in cui non siano condivise, anche parzialmente, le risultanze contenute nella documentazione prodotta dal contribuente, l'Ufficio deve motivare le ragioni della mancata condivisione.

Qualora il sistema di gestione del rischio fiscale venga valutato solido ed efficace e, contestualmente, le informazioni prodotte dall'impresa si ritengano rilevanti per la valutazione dei rischi fiscali, l'Amministrazione finanziaria può fare diretto affidamento sui *report* presentati dall'impresa, con i quali viene a conoscenza delle relative posizioni fiscali incerte, adoperandosi per una collaborativa risoluzione delle stesse.

[132] Per "ufficio competente" si intende l'ufficio *Cooperative compliance* della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate.

CAPITOLO 4

PROFILI OPERATIVI DI APPLICAZIONE DEL REGIME DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

Sommario: 4.1. Doveri dell'Agenzia e del contribuente: trasparenza in cambio di certezza. – 4.2. Modalità di presentazione della domanda di accesso al regime e verifica dei requisiti. – 4.3. Svolgimento della procedura e competenze per i controlli e le attività relative al regime. – 4.4. Effetti premiali, cause di esclusione e fuoriuscita dal regime.

4.1 – Doveri dell'Agenzia e del contribuente: trasparenza in cambio di certezza

Con il recente Provvedimento[133] del 26 maggio 2017 dell'Agenzia delle entrate, il regime di adempimento collaborativo scende ufficialmente in campo. Tale documento introduce, infatti, le disposizioni attuative del regime, che ha come obiettivo principale l'instaurazione di un rapporto di fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuente, al fine di aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tutto questo è perseguibile attraverso un'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto (compresa anche l'anticipazione del controllo), orientata ad una valutazione comune di tutte quelle situazioni suscettibili di originare rischi fiscali.
A tale riguardo, si ritiene doveroso precisare che, nel punto 1 del nuovo Provvedimento, l'Agenzia distingue due accezioni di rischio fiscale: "significativo" e "rilevante".

[133] Agenzia delle entrate, Provvedimento del Direttore del 26 maggio 2017, "Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128".

Con riferimento al primo concetto, i rischi fiscali significativi sono quelli che insistono su fattispecie per le quali sono stati concordati doveri di trasparenza e collaborazione tra le parti, in seguito ad una valutazione condivisa delle soglie di materialità qualitativa e/o quantitativa. L'Ufficio, a questo proposito, può tenere in considerazione:

- il valore economico delle attività sottostanti;
- le conseguenze di eventuali violazioni in termini di impatto e responsabilità;
- i risultati della valutazione sul rischio fiscale inerente;
- la natura ordinaria o straordinaria delle attività a cui le fattispecie si riferiscono.

Secondo queste indicazioni, il rischio fiscale si qualifica come "significativo" quando la violazione è in grado di provocare una passività di considerevole ammontare, quando può assumere rilevanza penale o determinare un'ingente lesione reputazionale per l'impresa, nonché quando si riferisce ad un'operazione straordinaria oppure ad una infragruppo, per la quale si applica la disciplina sui prezzi di trasferimento[134].

In ognuno dei casi sopracitati, l'Agenzia e l'impresa dovranno stabilire, di comune accordo e una volta completato il processo di ammissione al regime, delle soglie di materialità, che saranno, a seconda dei casi, solo qualitative oppure quanti-qualitative[135]. Le eventuali operazioni poste in essere dall'impresa, che superano le soglie concordate, dovranno essere oggetto di specifica comunicazione se giudicate in grado di pregiudicare la corretta operatività fiscale, presente o futura, pena l'esclusione dal regime.

La seconda accezione del rischio fiscale, che il Provvedimento definisce come "rilevante", individua, invece, il *"rischio la cui mancata comunicazione sia tale da compromettere l'affidamento dell'ufficio nel sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale"*[136]. In attesa di ulteriori chiarimenti da parte dall'Agenzia, sembra che il rischio fiscale "rilevante" sia quello che, pur non essendo definibile come "significativo", debba essere comunque ricompreso nella mappa dei

[134] Gallo G., Peronace A., "Fisco, la *'cooperative compliance'* fa i conti con due livelli di rischio", il Sole 24 Ore, 3 giugno 2017.

[135] Si specifica, inoltre, che, al punto 3 del Provvedimento, tra i doveri del contribuente ammesso al regime, vi è la tempestiva ed esauriente comunicazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi. È logico presumere che le soglie di materialità quali-quantitative relative a questo tipo di situazioni debbano essere periodicamente aggiornate.

[136] Agenzia delle entrate, Provvedimento del 26 maggio 2017, articolo 1, lettera k.

rischi. In altre parole, solo una mancata mappatura del rischio considerato "rilevante" fa venir meno l'affidabilità del sistema di gestione del rischio fiscale e, di riflesso, porta all'esclusione dell'impresa dal regime.

Alla base del percorso di cooperazione previsto dal regime, in particolare dal nuovo Provvedimento che ne detta le linee guida operative, si trovano una serie di doveri a cui sono tenuti i principali attori del panorama fiscale italiano: da un lato, l'Amministrazione finanziaria, dall'altro i contribuenti (al momento, quelli che dispongono dei requisiti per l'accesso). I punti 2 e 3 del Provvedimento riassumono i reciproci comportamenti che fungono da presupposto fondamentale per il buon funzionamento della fattiva collaborazione a cui il legislatore aspira, attraverso l'introduzione del regime.

In particolare, l'Agenzia delle entrate si impegna affinché siano promosse con i contribuenti relazioni caratterizzate da collaborazione, correttezza e trasparenza. L'Ufficio competente dovrà comprendere le esigenze commerciali e le ragioni imprenditoriali sulle quali si basano le scelte del contribuente, mantenendo imparzialità nel valutare le fattispecie e reattività nel fornire le risposte. Inoltre, le informazioni riguardanti i rischi fiscali, comunicate dal contribuente in sede di istanza di adesione al regime oppure raccolte nel corso della procedura, potranno essere utilizzate solo ai fini istruttori e per i controlli relativi al regime di adempimento collaborativo, per i periodi di imposta nei quali lo stesso trova applicazione[137]. Questo punto è di particolare rilevanza, in quanto le imprese, nel corso dell'istruttoria per l'accesso al regime, si espongono notevolmente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, condividendo le proprie strategie fiscali e le aree di rischio o di incertezza. Per questo motivo, l'Agenzia ha confermato che tutti gli elementi informativi raccolti non possono costituire delle fonti di innesco per controlli successivi nei confronti del contribuente che non è ancora ammesso al regime oppure di altre società del gruppo[138].

---

[137]Agenzia delle entrate, Provvedimento del 26 maggio 2017, punto 2.1, lettera b: "*Le informazioni e gli elementi acquisiti nel corso delle interlocuzioni preventive e degli accessi presso la sede del contribuente e, in generale, nel corso dell'attività istruttoria, sono tutelate dal segreto d'ufficio a norma dell'articolo 68 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e dell'articolo 66 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Le suddette informazioni sono trattate adottando le cautele necessarie alla riservatezza dei dati".*

[138] Albano G., "Cooperative Compliance: l'Agenzia scioglie i dubbi", in Corriere Tributario, 40/2016, p. 3051.

L'Agenzia delle entrate si impegna, inoltre, a favorire un contesto fiscale di certezza, rispondendo nel più breve tempo possibile alle richieste dei contribuenti ed effettuando le valutazioni secondo i principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità. L'azione amministrativa dell'Agenzia si caratterizza per uniformità e coerenza rispetto a quanto stabilito con il contribuente nel corso delle interlocuzioni preventive, all'interno delle quali le analisi vengono svolte in costante collaborazione, dimodoché l'Agenzia acquisisca consapevolezza delle peculiarità dell'impresa, dell'attività che essa svolge e del settore in cui opera.

Un altro compito che spetta all'Agenzia, in linea con i principi di trasparenza che animano il regime, è la periodica pubblicazione sul proprio sito istituzionale dell'elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva che violano le disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso. A questo proposito, come ricorda Assonime[139], il Provvedimento contiene per la prima volta una definizione "nazionale" del concetto di pianificazione fiscale aggressiva: il punto 1.1, lettera l, infatti, la intende come "*una o più costruzioni, di carattere nazionale o transnazionale, che producano conseguenze fiscali che il contribuente è ragionevolmente in grado di comprendere e che contengano i seguenti elementi:*

- siano suscettibili di generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate, anche derivanti da asimmetrie esistenti fra i sistemi impositivi delle giurisdizioni coinvolte;

- determinino fenomeni di doppia deduzione, deduzione/non inclusione e doppia non imposizione".

Si specifica, inoltre, che tutti i soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo potranno avvalersi delle procedure di interlocuzione costante e preventiva anche in riferimento alle operazioni ritenute dall'Agenzia delle entrate di pianificazione fiscale aggressiva, poiché esse integrano dei comportamenti di violazione della legge o di abuso del diritto. Questo, ovviamente, si verifica se l'impresa richiedente giudica le predette situazioni non completamente assimilabili a quelle pubblicate sul sito dell'Agenzia e

[139] Nella nota pubblicata sul proprio sito, intitolata "Cooperative Compliance: pubblicato il provvedimento che definisce i controlli di competenza dell'ufficio e le varie forme di interlocuzione con il contribuente", 29 maggio 2017.

ritiene, quindi, che debbano essere oggetto di approfondita attività di analisi nel contesto di condivisione e trasparenza che caratterizza il regime[140].

Infine, tra i doveri dell'Agenzia delle entrate è annoverata la valutazione del sistema di controllo, predisposto dal contribuente quale requisito oggettivo principale di accesso al regime, di cui si è detto nel precedente capitolo.

Per quanto concerne il contribuente, vi sono una serie di doveri che il punto 3 del Provvedimento richiede ai soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo, allo scopo di realizzare una produttiva cooperazione con l'Agenzia delle entrate.

Innanzitutto, al contribuente è richiesto l'impegno di mantenere un efficace sistema di controllo interno per tutto il tempo in cui è ammesso al regime, condividendo le informazioni inerenti l'architettura generale e la sua implementazione, assicurandone il costante aggiornamento e la flessibilità agli eventuali cambiamenti normativi che possono incidere sulla variabile fiscale dell'impresa. In più, il contribuente deve adoperarsi per offrire la massima collaborazione all'ufficio nel corso dei controlli relativi al *tax control framework* e delle eventuali modifiche da apportare a quest'ultimo.

Accanto a questi oneri, si configurano anche degli obblighi di comunicazione: in primo luogo, in modo tempestivo ed esauriente[141], devono essere comunicate all'Agenzia le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali e le operazioni che potrebbero rientrare negli schemi di pianificazione fiscale aggressiva. Nel caso di rischi fiscali relativi ad operazioni poste in essere in periodi di imposta precedenti all'accesso al regime, ma con effetti posteriori all'ingresso in quest'ultimo da parte dell'impresa, vi è la facoltà per il contribuente di comunicarli nel corso delle interlocuzioni preventive; per i rischi non comunicati non valgono gli effetti premiali previsti dall'art. 6 del Decreto n. 128/2015.

In secondo luogo, tra i doveri di collaborazione e trasparenza sono ricompresi: la trasmissione della mappa dei rischi individuati dal sistema di controllo dal momento della sua implementazione, la comunicazione di eventuali nuovi rischi sorti in seguito all'aggiornamento della mappa dei rischi o all'attivazione delle procedure di

[140] Agenzia delle Entrate, Circolare 38/E del 16/09/2016, risposta alla domanda n. 8.2, p.43.

[141] Con questa espressione, si intende in tempo utile a consentire all'ufficio competente un'adeguata disamina delle fattispecie e comunque entro il termine di presentazione delle dichiarazioni o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali.

monitoraggio, la risposta alle richieste di approfondimento a fini istruttori, che l'ufficio può effettuare per giungere ad una valutazione comune dei rischi fiscali.

Infine, gli stessi contribuenti sono invitati ad essere promotori, all'interno della loro organizzazione, di condotte caratterizzate da onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria. Questo obiettivo può essere raggiunto attraverso la diffusione di *standard* comportamentali a tutti i livelli aziendali (ad esempio, codici etici, codici di condotta e linee guida), nonché tramite il coinvolgimento dell'intera organizzazione in una vera e propria cultura del controllo.

4.2 – Modalità di presentazione della domanda di accesso al regime e verifica dei requisiti

L'ingresso ufficiale di un'impresa, o in generale di un contribuente, all'interno del regime di adempimento collaborativo necessita della presentazione della domanda di accesso, che si sostanzia in un'istanza di adesione corredata da una seguente documentazione.
Il modello da utilizzare per la richiesta di adesione è reso disponibile gratuitamente, in formato elettronico, sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate. Attraverso la redazione del suddetto modello, la domanda di accesso al regime viene sottoscritta e presentata dal contribuente alla Direzione Centrale Accertamento, esclusivamente per via telematica, a mezzo posta elettronica certificata (di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68)[142].
Secondo il punto 4.4 del Provvedimento del 14 aprile 2016, l'istanza di adesione deve riportare:
- la denominazione dell'impresa, la sede legale, gli elementi identificativi del legale rappresentante;
- la dichiarazione di possesso di uno dei requisiti soggettivi di cui al punto 2.1 dello stesso Provvedimento;
- la dichiarazione di possesso di un efficace sistema di gestione e controllo del rischio fiscale;
- l'eventuale richiesta di ammissione al regime anche per l'impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale[143];

[142] Per quanto riguarda i soggetti non residenti, il punto 4.3 del Provvedimento del 14 aprile 2016 sancisce che la domanda di accesso può essere presentata utilizzando la casella di posta ordinaria indicata nelle istruzioni di compilazione del modello.
[143] In caso di richiesta di ammissione al regime anche per l'impresa che svolge funzioni di indirizzo in ordine al sistema di gestione e controllo del rischio fiscale, la Circolare 38/E del 2016, in risposta alla domanda 3.1, ritiene sufficiente l'invio della sola relazione annuale (prevista dall'art. 4, comma 2, del Decreto 128/2015) agli organi di gestione di quest'ultima, purché siano inclusi gli esiti degli esami periodici e delle verifiche sugli adempimenti tributari degli altri soggetti del gruppo aderenti al regime; e siano descritte le attività pianificate e le misure adottate per rimediare ad eventuali carenze riscontrate in capo a tali soggetti.

- l'impegno a produrre la documentazione di seguito descritta, che può essere presentata o integrata entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza, a mezzo posta elettronica certificata, raccomandata con avviso di ricevimento o direttamente all'ufficio che si occupa dell'ammissibilità al regime, il quale dovrà rilasciare attestazione di avvenuta ricezione.

I requisiti minimi di documentazione sono individuati nel punto 4.5 del Provvedimento, ossia quelli atti a descrivere: l'attività che svolge l'impresa, la strategia fiscale, il sistema di controllo del rischio adottato e le sue modalità di funzionamento, la mappa dei processi aziendali, la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo dal momento della sua implementazione. Gli eventuali rischi fiscali rilevati successivamente all'entrata nel regime dovranno essere oggetto di comunicazione tempestiva nel corso delle interlocuzioni preventive, oppure, al più tardi, nel primo aggiornamento utile della mappa dei rischi, che dovrebbe effettuarsi con cadenza almeno annuale.
Inoltre, ai sensi del successivo punto 4.6, il contribuente può portare all'attenzione dell'Agenzia ogni documentazione ritenuta utile all'emissione di un giudizio sull'ammissibilità dell'istanza presentata.
Come specificato nella Circolare 38/E del 2016, "*il corredo documentale da allegare alla domanda deve essere idoneo a consentire all'ufficio una prima valutazione sulla completezza ed efficacia del sistema di controllo, fermo restando che eventuali carenze documentali o necessità di approfondimenti sulla documentazione presentata potranno, rispettivamente, essere sanate o soddisfatte nel corso dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime"*[144].
Nel caso in cui la documentazione non sia presentata, anche conseguentemente ad una richiesta dell'ufficio competente per la valutazione sull'accesso al regime, decorsi sei mesi dalla domanda di ammissione o dall'eventuale richiesta, la procedura da parte del contribuente si intende rinunciata (previsione di cui al punto 4.8 del Provvedimento del 14 aprile 2016).

[144]Agenzia delle entrate, Circolare n° 38/E, del 16/09/2016, "Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo", risposta alla domanda 3.3, p.27.

Una volta presentata la domanda di adesione al regime, entra in azione l'ufficio competente per la valutazione dei requisiti di ammissibilità. La verifica dei suddetti requisiti, di cui al punto 5 del Provvedimento del 14 aprile 2016, viene effettuata secondo i criteri di comprensione del business, imparzialità, trasparenza e reattività. Eventualmente, l'ufficio può proporre alcuni interventi che ritiene necessari in ottica di ammissione al regime[145].

La prima fase in cui si articola l'attività istruttoria è quella in cui vengono riscontrati i requisiti soggettivi del contribuente. Al termine di questa, e dopo aver ricevuto la documentazione a corredo dell'istanza, l'Ufficio inizia le interlocuzioni relative alla procedura di ammissione, che spesso necessita di più incontri.

Sempre ai fini istruttori, i dipendenti dell'Agenzia hanno la facoltà di accedere presso le sedi dove l'impresa (o la stabile organizzazione) svolge la sua attività economica, con l'obiettivo di acquisire ulteriori elementi e aumentare la conoscenza specifica del *business* del contribuente. Come già anticipato, tutti gli elementi informativi acquisiti dall'Ufficio in questa fase hanno come unico scopo la valutazione di sussistenza dei requisiti e non possono costituire presupposti per successive attività di controllo per i contribuenti ancora non ammessi al regime[146]. Di ogni attività svolta viene redatto processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

Successivamente, l'ufficio procede alla fase dell'attività istruttoria che riguarda la verifica dei requisiti oggettivi, presentati dall'art. 4 e dall'art. 7, comma 4, del Decreto 128/2015. L'Agenzia, verificata la sussistenza di tali requisiti, procede con la comunicazione ai contribuenti dell'ammissione al regime entro centoventi giorni, che decorrono dalla data di ricevimento dell'istanza oppure da quella di presentazione della documentazione corredata ad essa, salvo eventuale sospensione dei termini.

---

[145] In questa eventualità, come anche in caso di richieste di ulteriore documentazione, i termini di cui all'art. 7, comma 2, del Decreto 128/2015 si intendono sospesi fino all'avvenuta implementazione delle misure correttive richieste dall'ufficio, oppure, ugualmente, fino alla presentazione della documentazione richiesta.

[146] Precisazione contenuta nella Circolare 38/E del 2016, in cui è richiamato il rispetto del dovere di correttezza cui è tenuta l'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera c) del Decreto 128/2015. Tra gli impegni, infatti, che il regime comporta in capo all'Agenzia è prevista la "*promozione di relazioni con il contribuente improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza".*

Il regime si applica al periodo di imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia. Lo stesso si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo[147].

Per il contribuente, il primo effetto dell'ammissione è l'inserimento nell'elenco pubblico degli aderenti che si trova sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, il quale è obbligatorio, ai sensi dell'art. 6, comma 5, del Decreto 128/2015.

[147] Decreto Legislativo 128/2015, art. 7, comma 2.

4.3 – Svolgimento della procedura e competenze per i controlli e le attività relative al regime

Il nuovo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017 si occupa di specificare dettagliatamente il processo di adesione al regime e il suo funzionamento. Esso costituisce, infatti, il naturale sviluppo del Provvedimento di aprile 2016, che si era limitato a delineare i principi di base e i primi accorgimenti operativi, senza però scendere nei particolari.

Il capo secondo (dal punto 4 al punto 8) e il capo quarto (punti 10 e 11) offrono una minuziosa disamina del nuovo regime dal punto di vista applicativo e forniscono una guida preziosa per tutte le imprese che si stanno attrezzando per stringere l'accordo in questione con l'Agenzia delle entrate.

Dopo l'ammissione al regime, l'impresa è invitata dall'ufficio a presentarsi, tramite il legale rappresentate oppure per mezzo di un procuratore, per svolgere l'incontro di apertura della procedura di adempimento collaborativo. L'incontro di apertura deve essere svolto in ogni periodo d'imposta di permanenza dell'impresa nel regime, ma, negli esercizi successivi a quello di prima ammissione, questo deve effettuarsi entro novanta giorni dall'inizio del periodo d'imposta.

Essendo uno degli scopi principali del rapporto la costruzione di un effettivo e continuo dialogo tra le parti, l'Ufficio assegna almeno due dei suoi funzionari come riferimento per il contribuente, il quale, a sua volta, incarica uno o più referenti della sua organizzazione di gestire l'interlocuzione con l'ufficio nel corso della procedura.

I funzionari individuati dall'Agenzia saranno un costante riferimento per il contribuente durante la sua permanenza nel regime[148]. Questi, infatti, compatibilmente con le esigenze di ufficio e di servizio, saranno assegnati in pianta stabile alla cura delle interlocuzioni costanti e preventive con il contribuente.

---

[148] Agenzia delle entrate, Circolare 38/E del 16/09/2016, risposta 11.1: *"…La nomina del funzionario di riferimento risponde all'esigenza di assicurare che le analisi espletate nel corso della procedura avvengano in costante collaborazione con il contribuente e nella piena consapevolezza e comprensione delle caratteristiche dell'impresa, dell'attività svolta e del settore in cui essa opera."*

L'obiettivo principale della prima fase, definita dal Provvedimento come fase di "interlocuzioni costanti e preventive", è l'accordo sulle soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie sulle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza. Nell'identificare le suddette soglie, va tenuto in debita considerazione anche il settore in cui opera il contribuente[149].

Si ritengono escluse dal perimetro collaborativo tutte le fattispecie che non rientrano nei parametri concordati: queste sono esenti da ogni dovere di comunicazione e i relativi rischi non sono considerati significativi. Secondo, però, quanto previsto dall' articolo 6, comma 3, del Decreto 128/2015, se presenti nella mappa dei rischi, essi si considerano comunque comunicati.

Rimane in capo al contribuente il dovere di comunicazione, a mezzo posta elettronica certificata, di tutte le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali e delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva. Inoltre, egli ha la facoltà di comunicare ulteriori situazioni, che non sono ricomprese tra le fattispecie concordate con l'Agenzia, ma che ritiene controverse o, comunque, fonti di rischio fiscale potenzialmente significativo.

Ai sensi del punto 4.8 del Provvedimento, inoltre, a prescindere dalle soglie di materialità concordate, per le quali valgono doveri di comunicazione e trasparenza, l'ufficio può effettuare, in contradittorio con il contribuente, degli approfondimenti istruttori di iniziativa utili alla comune valutazione dei rischi fiscali.

Le interlocuzioni costanti e preventive, ossia la fase del rapporto contribuente-Agenzia appena descritta, raggiungono il loro scopo nella comunicazione piena e puntuale da parte del contribuente di tutte le situazioni che potrebbero generare rischi fiscali all'interno della sua attività d'impresa. Su questa base, l'Amministrazione finanziaria può iniziare ad agire in ordine a garantire certezza preventiva sulle fattispecie di cui è stata messa a conoscenza. Successivamente, l'ufficio deve formalizzare la sua posizione utilizzando pareri motivati o altri strumenti idonei ad assicurare certezza fiscale.

---

[149]Agenzia delle entrate, Provvedimento del Direttore del 26 maggio 2017,
"Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128", capo II, punto 4.4.

Il contribuente riceve comunicazione, mediante processo verbale, della posizione assunta dall'Ufficio in seguito agli approfondimenti di iniziativa effettuati ai sensi del punto 4.8 del Provvedimento[150].

Secondo quanto previsto dal punto 5.4 del Provvedimento, la procedura richiede un grado di formalizzazione maggiore quando la questione, o l'insieme di questioni, portate all'attenzione dell'Agenzia ineriscono al trattamento fiscale di operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute di rilevanza strategica dall'impresa. Questa situazione prevede che l'ufficio inviti il contribuente al contraddittorio allo scopo di pervenire ad una valutazione comune della fattispecie e che la stessa soluzione sia oggetto di un documento, sottoscritto da entrambe le parti, denominato "*accordo di adempimento collaborativo"*. Tale accordo è vincolante nel suo contenuto per entrambe le parti, per il periodo di imposta all'interno del quale è stata definita la soluzione condivisa e per quelli successivi, salvo il cambiamento delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini della comune valutazione.

Ogni anno, entro il termine per la presentazione delle dichiarazioni fiscali, i rappresentanti del contribuente e dell'Ufficio concordano un incontro di chiusura del periodo di imposta.

In primo luogo, nel corso di questo incontro vengono riepilogate tutte le posizioni assunte dall'Agenzia riguardo alle fattispecie comunicate dal contribuente oppure approfondite su iniziativa dell'ufficio. Per ognuna di queste, si chiarisce se il contribuente condivide la posizione dell'ufficio, se è diventata oggetto di un "*accordo di adempimento collaborativo*", oppure se, essendo una posizione non condivisa, è stata catalogata come *"posizione sospesa"*. Questo tipo di posizioni deve essere riesaminato, in contradditorio, dall'ufficio e dal contribuente con l'obiettivo di giungere ad una comune valutazione in ottica deflattiva del contenzioso. Se il riesame non dovesse produrre un esito positivo,

[150]Agenzia delle entrate, Provvedimento del Direttore del 26 maggio 2017, capo II, punto 4.8: "*A prescindere dalle soglie di materialità concordate per la comunicazione dei rischi fiscali significativi, l'ufficio effettua, in contraddittorio con il contribuente, approfondimenti istruttori di iniziativa, anche mediante l'implementazione dei controlli di cui al successivo punto 11, ai fini di una comune valutazione dei relativi rischi fiscali".*

l'Ufficio trasmette il processo verbale che riassume le posizioni sospese alle articolazioni territoriali competenti, che dovranno procedere con l'attività di accertamento.
Nell'incontro di chiusura vengono, inoltre, esplicitati gli esiti delle verifiche svolte dall'ufficio sull'operatività del sistema di controllo implementato dal contribuente e sono anche riepilogate le posizioni c.d. rinviate, ossia per le quali si è deciso di traslare i relativi approfondimenti all'esercizio successivo[151].
Infine, il Provvedimento sancisce che se le circostanze di fatto e di diritto, su cui si basano le risposte rese dall'Agenzia o gli accordi sottoscritti con il contribuente, ricorrono anche nei periodi di imposta precedenti, è prevista la facoltà per i contribuenti di avvalersi retroattivamente delle stesse risposte e/o accordi: nel caso in cui si dovesse rendere necessario rettificare il comportamento adottato, il contribuente sarà tenuto ad effettuare il ravvedimento operoso[152].
Viceversa, se si dovesse riscontrare un mutamento delle condizioni di fatto e di diritto alla base delle risposte dell'Ufficio o degli accordi stretti con quest'ultimo, la posizione assunta dovrà essere riesaminata, nell'ambito delle interlocuzioni costanti e preventive, in modo che aderisca alle mutate condizioni.
Qualora dovessero sopraggiungere variazioni nelle circostanze di fatto e di diritto tali da incidere sulla validità delle conclusioni raggiunte, il contribuente potrà richiedere la modifica delle risposte rese dall'ufficio oppure degli accordi sottoscritti, attraverso un'istanza motivata contenente le modifiche proposte e le ragioni alla base di queste.
Tutti i contenuti sopra descritti sono verbalizzati, sottoscritti dai rappresentanti dell'Agenzia e del contribuente e riepilogati nella *"nota di chiusura della procedura"*, copia della quale viene rilasciata anche al contribuente.

Un secondo profilo di interesse è costituito dalle competenze previste per i controlli e le attività relative al regime e ai contribuenti che vi aderiscono. Il Provvedimento del 26 maggio 2017, in accordo con l'art. 3, comma 1 e l'art. 7, comma 1, del Decreto 128/2015,

[151] La seconda parte del punto 6.1, lettera c), del Provvedimento ricorda che se, eventualmente, si dovesse creare difformità tra la posizione assunta dall'ufficio al termine degli approfondimenti e il comportamento nel frattempo tenuto dal contribuente, non si applica alcuna sanzione amministrativa.
[152] Ai sensi dell'articolo 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

dispone che la competenza per il controllo delle dichiarazioni e, più in generale, del corretto adempimento di tutti gli altri obblighi tributari cui sono tenuti i contribuenti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo, spetta in via esclusiva all'Agenzia delle entrate. La competenza è, però, limitata ai periodi d'imposta nei quali il regime stesso trova applicazione e soltanto in relazione ai tributi amministrati dall'Agenzia.

In fase di prima applicazione, l'Agenzia assegna la competenza esclusiva all'Ufficio *Cooperative Compliance,* appartenente alla Direzione Centrale Accertamento. Tale ufficio si occupa di:

- esercitare in via anticipata, anche su iniziativa, i normali poteri di controllo nell'ambito dell'interlocuzione costante e preventiva, nonché, quando necessario, acquisire elementi informativi utili a produrre le risposte o i pareri al contribuente, ovvero effettuare riscontri di fatto sulle fattispecie da quest'ultimo comunicate (anche mediante accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività economica);
- espletare i controlli relativi all'operatività del sistema di controllo interno, di cui ogni contribuente che aderisce al regime deve essere dotato;
- ricevere e trattare le istanze di interpello abbreviato[153] e quelle relative all'interpello sui nuovi investimenti[154], nonché procedere alla stipula degli accordi di adempimento collaborativo;
- acquisire dati e notizie utili ai fini del controllo sostanziale delle dichiarazioni relative ai contribuenti ammessi al regime, nel periodo della loro permanenza all'interno di questo[155];
- riesaminare le fattispecie catalogate come posizioni "rinviate" o "sospese";
- verificare che non si siano verificati mutamenti nelle circostanze di fatto e di diritto rilevanti ai fini delle risposte rese al contribuente o degli accordi

[153] Di cui all'articolo 6, comma 2 del Decreto legislativo 128/2015.

[154] Di cui all'articolo 2, comma 6 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.
Nel caso in cui il contribuente, che ha presentato istanza per l'interpello sui nuovi investimenti, abbia successivamente chiesto di aderire al regime di adempimento collaborativo, è compito dell'ufficio *cooperative compliance* verificare la corretta applicazione dei pareri resi in precedenza al contribuente.

[155] Esercitando i poteri istruttori previsti dagli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dagli articoli 51, comma 2 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

sottoscritti. Dovrà, inoltre, essere verificata la corretta applicazione delle indicazioni fornite al contribuente nelle risposte dall'Agenzia e il rispetto dei termini degli accordi stipulati.

Il punto 10.3, infine, specifica che, solamente in merito alle fattispecie oggetto di interlocuzione costante e preventiva, tra le quali anche le "posizioni rinviate" e le "posizioni sospese", l'Agenzia delle entrate non può reiterare i controlli già effettuati nell'ambito delle interlocuzioni, a meno che mutino le circostanze di fatto e di diritto rilevanti ai fini della valutazione, ovvero che le stesse, rappresentate dall'impresa, risultino non veritiere o non complete.

4.4 - Effetti premiali, cause di esclusione e fuoriuscita dal regime

A tutte le imprese che vengono ammesse al regime di adempimento collaborativo, è richiesto un comportamento di trasparenza e collaborazione, per effetto del quale esse pongono all'attenzione dell'Agenzia delle entrate le varie situazioni in grado di generare rischi fiscali. In genere, queste, da un lato, comportano sanzioni per le imprese in caso di accertamento e, dall'altro, significano riduzione del gettito per l'Erario e uno sforzo maggiore per l'Agenzia nel recupero delle imposte non correttamente versate.
Allo scopo di ricompensare l'atteggiamento di fiducia e cooperazione delle imprese aderenti al regime, l'articolo 6 del Decreto 128/2015 dispone diversi effetti di natura premiale per i contribuenti ammessi.
Il primo comma riguarda un effetto di carattere generale, di cui si è detto in precedenza, cioè l'opportunità per i contribuenti di pervenire ad una valutazione comune con l'Agenzia delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali, prima della presentazione delle dichiarazioni, mediante forme di interlocuzione costante e preventiva, compresa la possibilità di anticipazione del controllo. Così facendo, risulta più facile prevenire i rischi legati alla contestazione fiscale, con un effetto di tendenziale eliminazione del contenzioso tributario per i soggetti aderenti al regime.

L'articolo 6 prosegue con la previsione di altri incentivi, maggiormente specifici, tra i quali spicca, all'interno del secondo comma, la procedura abbreviata di interpello preventivo, volta alla valutazione e condivisione con l'Agenzia delle entrate del trattamento fiscale da riservare a fattispecie critiche e/o complesse e di incerta interpretazione già prima della presentazione della dichiarazione[156]. Tale procedura è oggetto del successivo specifico Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, datato 15/06/2016 e rubricato *"Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 5*

[156] Cfr. Mercatelli A., "Cooperative Compliance: come funziona il nuovo interpello 'sprint' ", in Pratica Fiscale e Professionale, 32-33/2016, p. 27.

agosto 2015, n. 128"[157]*,* che ne disciplina le modalità operative, individuando all'interno di essa tre fasi principali: la presentazione dell'istanza di interpello abbreviato all'ufficio competente, l'istruttoria dell'ufficio e (eventuale) integrazione documentale, la risposta con i relativi effetti.

Entrando nel merito della questione, il primo articolo dispone che il contribuente ammesso al regime, nell'ambito delle interlocuzioni conseguenti all'ammissione, può interpellare l'Agenzia delle entrate (più precisamente, l'Ufficio competente, ossia l'Ufficio *Cooperative Compliance*) per ottenere una risposta in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a fattispecie concrete, nelle quali identifica rischi fiscali.

Innanzitutto, l'istanza di interpello può essere presentata a partire dal novantesimo giorno successivo alla comunicazione di ammissione al regime di adempimento collaborativo; poi, sarà compito del contribuente accertarsi di farla pervenire all'Agenzia prima della scadenza dei termini prevista dalla legge per presentare la dichiarazione o per assolvere altri obblighi tributari correlati alla fattispecie oggetto dell'istanza medesima.

Le modalità di presentazione dell'istanza sono:

- consegna a mano;
- spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento;
- presentazione per via telematica attraverso l'impiego della posta elettronica certificata.

I rischi per i quali il contribuente intende presentare istanza di interpello devono essere tempestivamente comunicati all'Ufficio, nel rispetto dei doveri di trasparenza e collaborazione che incarna il regime di adempimento collaborativo. Dalla data in cui l'Ufficio competente riceve l'istanza, essa si considera presentata; da questo momento, inoltre, scatta il decorrere dei termini previsti per la risposta dell'Agenzia.

Il contenuto dell'istanza dell'interpello è sancito dall'articolo 4 del Decreto 15/06/2016. Nel dettaglio, essa contiene:

[157] Il Decreto è stato emanato con notevole ritardo rispetto al termine disposto dall'articolo 6, comma 2, del D. Lgs. n. 128/2015, che prevedeva 30 giorni dalla sua entrata in vigore (2 ottobre 2015).

- i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante, con la loro relativa sottoscrizione del documento;
- la specifica descrizione del caso concreto nel quale il contribuente ravvisa dei rischi fiscali;
- le disposizioni tributarie delle quali è richiesta l'interpretazione, ovvero l'applicazione o disapplicazione;
- il domicilio e i recapiti telematici del contribuente per l'inoltro delle comunicazioni attinenti alla procedura;
- la soluzione prospettata dal contribuente, esposta in modo chiaro e univoco, e il comportamento che egli intende adottare;
- copia dei documenti non in possesso dell'Agenzia delle entrate, ma rilevanti ai fini della qualificazione della fattispecie sottoposta all'attenzione dell'ufficio.

Entro quindici giorni dal ricevimento dell'istanza, l'Agenzia verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata, in base alla presenza dei requisiti sopra descritti; accertando anche la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione a corredo della domanda, ai sensi dell'art. 5, primo comma[158].

Se, durante l'esame dell'istanza di interpello, si dovesse dimostrare una carenza relativa ai requisiti di cui sopra, il contribuente è invitato, entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio, a regolarizzare la domanda tramite l'integrazione della documentazione mancante[159]. Il nuovo termine per la risposta dell'Agenzia decorre dal giorno in cui viene effettuata la regolarizzazione.

Nel corso dell'attività istruttoria, se ritenuto opportuno, i funzionari dell'Agenzia hanno facoltà di accedere, nei tempi concordati, presso le sedi dove il contribuente svolge attività d'impresa, allo scopo di acquisire direttamente elementi informativi utili per la risposta all'istanza, che, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, deve essere fornita, in forma scritta e motivata, dall'ufficio competente e comunicata al contribuente entro quarantacinque giorni dalla data di ricezione dell'istanza di interpello, o dalla data di

[158] Decreto 15/06/2016, "Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128".

[159] Ai sensi del terzo comma dell'art. 5, al fine di verificare la regolarità dell'istanza e la completezza delle informazioni fornite, l'Agenzia può effettuare delle interlocuzioni con il contribuente, anche invitandolo a comparire per mezzo del suo legale rappresentante o di un suo procuratore.

ricezione della documentazione integrativa nell'ipotesi in cui siano state riscontrate carenze nella domanda originaria. La novità fondamentale di questo istituto sta proprio nella notevole riduzione del tempo di risposta dell'Agenzia, rispetto ai centoventi giorni previsti dalla disciplina ordinaria.

Qualora l'Ufficio non fosse in grado di fornire una risposta sulla base dei documenti allegati all'istanza, può richiedere, una sola volta, al contribuente di integrare la domanda con ulteriore documentazione, da presentare all'Ufficio con le stesse modalità previste per l'istanza tradizionale. Il termine, in questo caso, si interrompe e ricomincia a decorrere dalla data di ricezione dell'Ufficio della suddetta documentazione.

Se il contribuente non fornisce quanto richiesto entro il termine di sei mesi, l'istanza di interpello si intende rinunciata. L'Ufficio prende atto della rinuncia e lo comunica al contribuente. Resta ferma, in ogni caso, la possibilità per quest'ultimo di presentare all'ufficio competente la rinuncia espressa all'interpello.

L'articolo 6 si occupa di individuare tutti i casi di inammissibilità dell'istanza di interpello, che sono di seguito riportati. L'istanza è, quindi, inammissibile quando:

- è presentata da un contribuente non ammesso o escluso dal regime di adempimento collaborativo;
- è sopraggiunto un provvedimento motivato di esclusione del contribuente dallo stesso regime;
- viene presentata dopo la scadenza dei termini previsti dalla legge per presentare la dichiarazione o per assolvere degli altri obblighi tributari che hanno per oggetto l'istanza medesima, o sono comunque connessi alla fattispecie a cui essa si riferisce;
- verte sul medesimo rischio fiscale su cui il contribuente ha già ricevuto un parere, salvo il fatto che siano indicati nuovi elementi di fatto o di diritto nel frattempo emersi;
- ha ad oggetto questioni per le quali sono già state avviate attività di controllo di cui il contribuente, alla data di presentazione dell'istanza, era formalmente a conoscenza;

- non sono riscontrate le obiettive condizioni di incertezza[160];
- il contribuente, invitato all'integrazione dei dati secondo quanto previsto dall'articolo 5, comma 2 del presente Decreto, non provvede a regolarizzare l'istanza entro il termine fissato in trenta giorni.

Se, da un lato, l'Agenzia è tenuta alla risposta precisa e puntuale all'istanza d'interpello, dall'altro lato, anche il contribuente deve provvedere a due adempimenti, ai sensi dell'articolo 8: una volta ricevuta la risposta, infatti, deve comunicare se ha tenuto un comportamento non conforme al contenuto della risposta fornitagli dall'Agenzia e deve altresì informare tempestivamente di eventuali mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto sulla base delle quali è stata formulata la risposta.

Infine, l'articolo 9 del Decreto si occupa di precisare l'efficacia della risposta all'istanza di interpello, che, si precisa, ha valenza esclusiva nei confronti del contribuente che ha presentato l'istanza e limitatamente alla fattispecie oggetto di interpello. L'efficacia può essere estesa anche ai comportamenti futuri del contribuente che siano riconducibili alla fattispecie prospettata nell'interpello, a meno che non via sia una rettifica della soluzione da parte dell'Agenzia, che non ha effetto retroattivo, ma è valida solo per gli eventuali comportamenti dell'istante successivi alla notifica della variazione.
Se l'Ufficio non comunica la risposta nei tempi previsti dall'articolo 7, primo comma (quarantacinque giorni dalla data di ricezione dell'istanza), si intende che l'Agenzia delle entrate sia concorde con l'interpretazione o il comportamento prospettato dall'istante, purché l'istanza sia ammissibile e non presenti vizi di natura formale. Solo per quanto riguarda la questione oggetto di interpello, inoltre, sono nulli gli atti amministrativi, a carattere impositivo o sanzionatorio, emanati in difformità della risposta fornita dall'Ufficio, oppure dell'interpretazione del contribuente, sulla quale si è formato il silenzio-assenso.

[160] Ai sensi dell'articolo 11, comma 4, della Legge 27 luglio 2000, n. 212.

Al di là della procedura abbreviata di interpello preventivo (c.d. "interpello sprint"), il Decreto 128/2015 prevede altre forme di incentivo per l'adesione al regime. Una di queste è la riduzione delle sanzioni amministrative. Infatti, come sancito dall'articolo 6, comma 3, quando i rischi di natura fiscale sono comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate e questa non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili vengono ridotte della metà e, in ogni caso, non possono essere attuabili in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è comunque sospesa fino a quando l'accertamento non diventa definitivo.

Un altro effetto premiale consiste nell'attenuazione del rischio penale tributario (comma 4): in caso, cioè, di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente ha aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo ogni informazione utile al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità che il sistema adottato prevede.

Nonostante la norma sia poco chiara, sembra che, nell'ambito di un procedimento penale, l'adozione di un adeguato sistema di controllo del rischio fiscale e l'adesione ad un regime di adempimento collaborativo rappresentino degli elementi da tenere in debita considerazione per definire l'esito delle indagini o del giudizio[161].

Da ultimo, oltre al già citato effetto della pubblicazione sul sito istituzionale dell'Agenzia dell'elenco dei soggetti aderenti al regime, si ricorda, ai sensi del comma 6, che i contribuenti ammessi al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette. L'esclusione decorre dalla data di ammissione al regime e si applica all'intero periodo di imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia delle entrate[162]. Per quanto riguarda i rimborsi in corso di esecuzione alla data di ammissione al regime, relativi al periodo d'imposta all'interno del quale è stata presentata la domanda di adesione, l'articolazione territoriale competente non esige la prestazione della garanzia. Nel caso in cui alla data di ammissione al regime la garanzia sia già stata richiesta, qualora il contribuente non vi abbia ancora provveduto, questi non sarà tenuto a

[161] In tal senso, si veda Romano C., Chiodaroli L., "Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra fisco e contribuente", in Corriere Tributario, 20/2015, p. 1540.
[162] Agenzia delle entrate, Circolare 38/E del 16/09/2016, risposta 6.1, p. 37.

presentarla; se, viceversa, la garanzia è stata presentata, essa si intende pienamente operativa e vincolante.

Il Provvedimento del 26 maggio 2017, all'interno del capo III, paragrafo 9, disciplina le cause di esclusione dal regime di adempimento collaborativo e le modalità di fuoriuscita dallo stesso.
Si ritiene opportuno premettere che, in sede di monitoraggio, l'individuazione di un rischio fiscale, non mappato in precedenza, rappresenta un fatto fisiologico nello sviluppo e nel mantenimento del *tax control framework;* non è quindi suscettibile di causare la fuoriuscita del contribuente dal regime. Allo stesso modo, non comporta l'esclusione dal regime l'omessa individuazione di un rischio da parte dell'impresa che, agendo in buona fede, ha catalogato la fattispecie come priva di rischio.

In generale, con provvedimento motivato, l'Ufficio può dichiarare l'esclusione di un soggetto ammesso in precedenza, quando si verifica la perdita dei requisiti di cui agli articoli 4 e 7, comma 4, oppure per l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2, del Decreto 128/2015[163].
Di seguito, si riportano dettagliatamente le cause di esclusione dal regime:

- la prima ipotesi riguarda il conseguimento, per tre esercizi consecutivi, di un volume di affari o di ricavi significativamente inferiore rispetto ai limiti previsti dal comma 4 dell'articolo 7 del Decreto[164]. Se, però, l'impresa dimostra che l'evento dipende da fattori di mercato esogeni e da essa non controllabili, l'ufficio può procedere ad una valutazione di tali fattori come non significativi per la perdita dei requisiti necessari alla permanenza nel regime. L'Agenzia, con questa previsione, delinea un approccio flessibile e non formale.

[163] Previsione generale disposta dall'articolo 7, comma 3 del Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.
[164] Si ricordano i limiti previsti dal suddetto articolo 7, comma 4, del Decreto 128/2015: "*Il regime è riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro e, comunque, ai contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia delle entrate, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro".*

In ogni caso, non si tiene conto della perdita dei requisiti dimensionali quando questa è originata da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo[165];

- costituisce presupposto per l'esclusione dal regime, inoltre, la mancata comunicazione o individuazione, da parte dell'impresa, di un rischio fiscale rilevante[166];
- la terza ipotesi prevede che si sia verificato uno o più episodi gravi di mancata collaborazione o trasparenza, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, da parte del contribuente.

  Ad esempio, episodi quali la mancata rappresentazione dei rischi fiscali significativi e/o di operazioni considerate di pianificazione fiscale aggressiva, ovvero la rappresentazione non veritiera (oppure, addirittura, assente) di circostanze di fatto rilevanti ai fini dell'istruttoria, valutati complessivamente possono determinare il venir meno del rapporto di fiducia su cui si basa imprescindibilmente il regime.
- un'ultima causa di esclusione si sostanzia con la condanna, con sentenza passata in giudicato, a carico di amministratori, dirigenti o di chi, in generale, abbia firmato le dichiarazioni fiscali dei soggetti ammessi al regime, per i reati previsti dagli articoli 2, 3, 8 e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, relativi a fatti avvenuti durante la permanenza del soggetto giuridico nel regime di adempimento collaborativo.

Qualora l'Ufficio riscontrasse una delle predette ipotesi di esclusione, ne deve dare comunicazione al soggetto, tramite atto motivato spedito mediante lettera raccomandata, ovvero tramite posta elettronica certificata, invitandolo a far pervenire

---

[165] Agenzia delle entrate, Circolare n. 38/E, risposta 9.1:*" Laddove a seguito di tali operazioni venga ad esistere un soggetto di nuova costituzione 'gemmato' dal precedente e appartenente al medesimo gruppo, si ritiene che lo stesso possa avere ingresso al regime di adempimento collaborativo, previa presentazione di apposita istanza".*

[166] L'Agenzia delle entrate, nella Circolare 38/E del 2016, ha specificato che per rischio fiscale rilevante si intende un rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere l'affidamento dell'ufficio nel sistema stesso.

eventuali memorie difensive entro 60 giorni dalla data della comunicazione. Se le memorie presentate vengono valutate non idonee, ovvero se le stesse non sono presentate entro i termini previsti, l'ufficio emette il provvedimento di esclusione dal regime di adempimento collaborativo e ne dà comunicazione al contribuente, con le stesse modalità di cui sopra.

Dalla data in cui viene consegnato, o notificato, il provvedimento di esclusione, le istruttorie in corso, relative alla comunicazione dei rischi fiscali da parte del contribuente, sono considerate improcedibili e gli eventuali interpelli abbreviati presentati dal contribuente diventano inammissibili.

In ogni momento, il contribuente, tramite raccomandata o posta elettronica certificata, può comunicare all'ufficio la volontà di non permanere nel regime. Una volta ricevuta la comunicazione, l'Ufficio emette il provvedimento di esclusione e ne dà comunicazione al contribuente.

Il provvedimento motivato, con il quale si dispone l'esclusione dal regime di adempimento collaborativo, non ha la valenza di un atto pubblico: non ne viene, infatti, effettuata alcuna diffusione oltre alla comunicazione diretta al soggetto escluso. L'unica pubblicità dell'esclusione dal regime si sostanzia nella cancellazione del contribuente dall'elenco pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia delle entrate.

Essendo la fase di fuoriuscita dal regime particolarmente delicata, l'Agenzia ha rassicurato i contribuenti affermando che, considerati i doveri di buona fede e correttezza reciproca che stanno alla base del dettato normativo, gli elementi informativi, raccolti nel corso dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità e nell'ambito delle seguenti interlocuzioni preventive, non saranno fonti di successive attività di controllo né per il contribuente fuoriuscito, né per altre imprese che appartengono allo stesso gruppo societario.

CONCLUSIONI

Come evidenziato più volte nel corso dell'analisi, l'istituto in esame rappresenta un concreto passo in avanti della legislazione tributaria in termini di rapporti tra Fisco e contribuente. È tristemente noto, infatti, che, nel nostro Paese, le relazioni tra i due soggetti sono sempre state caratterizzate da un'ostilità più o meno latente; per questo motivo, quindi, è da apprezzare lo sforzo legislativo diretto a migliorare questa preoccupante situazione.

Il sistema fiscale nazionale appare ancora oggi inadeguato, poiché si basa su un rapporto Fisco-impresa che non fa distinzioni in ragione delle diversità strutturali e organizzative dei vari contribuenti, nonché della grande varietà dei comportamenti "*non compliant".*

Tale rapporto risulta ancora bloccato ad una tipologia di c.d. *"basic relationship",* in cui, da un lato, si trova il contribuente, che non solo è oberato da molteplici obblighi, ma è anche costretto a porre in essere una serie di adempimenti puramente formali, mentre, dall'altro lato, un'Amministrazione dedita al controllo con un notevole ritardo temporale e, spesso, in un contesto completamente diverso per i soggetti che operano, generalmente, al di fuori del territorio nazionale. La conseguenza più diretta è la creazione di diverse diseconomie, unita al fatto che il rischio fiscale, oltre a rappresentare un costo per l'adempimento, rileva anche dal punto di vista del danno reputazionale che si manifesta in maniera immediata, a prescindere dall'esito della fase di contenzioso. Ecco perché si avverte la necessità di un cambiamento del rapporto tra il mondo degli adempimenti e quello dei controlli, in ragione delle differenze dei soggetti coinvolti, in modo tale da poter costruire delle relazioni su misura rispetto alle peculiarità di ogni singolo contribuente.

Uno degli aspetti cruciali che ostacola la ripartenza del nostro Paese, a detta di Confindustria, è la complicazione burocratico-amministrativa, che ingessa le dinamiche economiche e aziendali, non contribuendo alla crescita nazionale. Almeno sulla carta, la riforma fiscale, di cui il regime in esame fa parte, tende a soddisfare le richieste di semplificazione che arrivano dal mondo imprenditoriale e industriale.

Per capovolgere, infatti, la tipica cultura del sospetto che ha permeato i rapporti tributari fino ad oggi, la legge delega fiscale ha predisposto nuovi strumenti di cooperazione in grado di monitorare costantemente la vita aziendale e sciogliere gli eventuali dubbi che, inevitabilmente, si formano nell'interpretazione delle norme tributarie. L'obiettivo è una vera e propria inversione di rotta rispetto al passato; l'azione amministrativa non si esaurirà più con il recupero dell'evasione pregressa, ma avrà come fine ultimo quello di indurre il contribuente all'adempimento spontaneo, evitando così il contenzioso, che riduce le energie di entrambe le fazioni e risulta essere molto aleatorio nei risultati. Tra gli obiettivi dell'Agenzia delle entrate, quindi, c'è anche il tentativo di migliorare il comportamento *ex ante* del contribuente, per contenere i costi relativi all'attività di controllo, che sono particolarmente incisivi e non sempre costruttivi in termini di stabilizzazione del gettito. A questo proposito, i tanto indesiderati, quanto però necessari, controlli *ex post* saranno sostituiti da un flusso informativo continuo tra i contribuenti e l'Agenzia delle entrate.

Per questi motivi e, stando agli auspici, l'avvento del regime di adempimento collaborativo ha assunto le sembianze di una svolta decisa e totale, che la dottrina ha definito come una "rivoluzione copernicana" nei rapporti tra Fisco e imprese.

Tramite il Decreto 5 agosto 2015 n. 128, anche detto "decreto sulla certezza del diritto", si introduce, infatti, un meccanismo di dialogo preventivo tra Agenzia e contribuente, allo scopo di ridurre, o evitare completamente, il contenzioso tributario. L'offerta dell'Agenzia si fonda prevalentemente su una forte semplificazione degli adempimenti amministrativi, in cambio della quale i grandi contribuenti dovranno cooperare e organizzarsi in maniera tale da prevenire gli illeciti tributari.

Nonostante la prospettiva della fiscalità dialogata non fosse totalmente nuova all'esperienza italiana - ad esempio, l'istituto dell'interpello è orientato in questa direzione, ma si tratta di uno strumento prettamente giuridico, in cui manca la possibilità di conoscere la realtà del *business* e dell'organizzazione che ne richiede l'utilizzo - è doveroso ricordare che questa "rivoluzione" non è sorta in maniera spontanea: la base concettuale, infatti, a cui gran parte della riforma fiscale fa riferimento proviene dalle raccomandazioni dell'OCSE, che dal 2008 ha invitato gli Stati membri ad un radicale

cambiamento nella relazione tra le autorità fiscali nazionali e i contribuenti; da una logica conflittuale ad un rapporto basato sulla "relazione rafforzata".

Il concetto di adempimento collaborativo, poi, è stato introdotto sempre dall'OCSE a partire dal 2013, con particolare attenzione ai modelli interni di gestione del rischio fiscale, che risultano essere di grande utilità nel verificare la correttezza di quanto dichiarato dal contribuente, nonché nella pianificazione efficiente dei controlli amministrativi, riducendo al minimo le risorse umane da impiegare e prevenendo il più possibile la commissione di illeciti tributari.

Non va dimenticato, inoltre, che un sistema fiscale improntato alla collaborazione è uno strumento molto importante per incrementare l'attrattività del nostro Paese nei confronti delle imprese estere. Non è, infatti, l'elevata pressione fiscale la ragione principale dei mancati investimenti esteri in Italia, bensì l'assenza pressoché totale di certezza e affidabilità dell'impianto normativo fiscale nazionale, oltre alla difficoltà di trovare un interlocutore competente e attendibile in ottica risolutiva delle controversie. Sicuramente, la cooperazione preventiva, la trasparenza e il reciproco impegno delle parti possono dar vita ad un cambiamento culturale che potrebbe rivelarsi strategico nel risollevare la competitività del nostro sistema: dalle esperienze altrui, infatti, si evince che "investendo" nel migliorare le relazioni tra Fisco e contribuenti si contribuisce alla creazione di un quadro ordinamentale più affidabile, in grado di favorire gli investimenti delle imprese italiane ed estere.

Sulla base delle raccomandazioni derivanti dall'OCSE, attraverso l'esperienza del "Progetto Pilota" dell'Agenzia delle entrate e in linea con i principi della legge delega fiscale, il regime di adempimento collaborativo sta compiendo i suoi primi passi all'interno del panorama giuridico nazionale. Come si è più volte evidenziato nella trattazione, esso può costituire un'innovazione radicale nel rapporto Fisco- impresa, a patto che l'Amministrazione finanziaria assuma un ruolo diverso da quello rivestito tradizionalmente. Non più, quindi, un istituto rivolto alla mera repressione, ma una struttura moderna ed efficiente, attenta alla prevenzione e all'assistenza del contribuente; solo in questo modo le posizioni di Fisco e impresa, da sempre contrastanti, possono essere riavvicinate.

Il testo del Decreto 128/2015 contiene, però, anche alcune carenze che vanno, in questa sede, esaminate. Innanzitutto, la dottrina[167] contesta la scelta di riservare questo strumento solamente ai soggetti di "grandi dimensioni". È chiara l'intenzione, da parte dell'Agenzia delle entrate, di concentrarsi prevalentemente sui grandi Contribuenti, dai quali ricavare maggiore gettito grazie agli accordi di collaborazione, ma la norma deve essere rivista quanto prima, in ordine all'ampliamento del regime anche a contribuenti con fatturato inferiore, soprattutto dal momento che il tessuto imprenditoriale italiano è costituito per il 75% da piccole e medie imprese, al momento non prese in considerazione dalle disposizioni del Decreto riguardanti i requisiti soggettivi di accesso al regime. Peraltro, la *tax compliance* per le PMI comporta spesso un prezzo sproporzionato in relazione alla loro struttura e dimensione, incidendo non solo sulla produttività aziendale, ma alimentando anche il rischio di un costo ulteriore, ossia la propensione all'evasione.

Ciononostante, superata la fase di prima applicazione, la soglia per l'ammissione al regime dovrebbe essere progressivamente diminuita (anche se non sono state fornite ulteriori precisazioni al riguardo), consentendo l'ingresso a tutte le imprese con ricavi non inferiori ai cento milioni di euro. Questo, ragionevolmente, dovrebbe avvenire entro un periodo di tre-cinque anni[168].

Sempre in tema di estensione della platea dei contribuenti, sarebbe auspicabile che il provvedimento prefigurasse anche la possibilità di ampliare il perimetro delle società ammissibili per i gruppi in *compliance*. Sulla scia, infatti, dell'apertura del regime per quanto riguarda le casistiche del "trascinamento" e della "gemmazione", potrebbe essere, di volta in volta, esaminata l'organizzazione societaria del gruppo, con l'obiettivo di includere nel perimetro del regime tutte le società dello stesso che presentano un assetto del controllo interno e un *tax control framework* del tutto omogeneo tra loro.

Una delle principali critiche mosse dalla dottrina[169] nei confronti del Decreto in esame evidenzia come la delega fiscale sia stata esercitata solamente per un ristretto numero

---

[167]Leo M., "Cooperative compliance, una strada lunga e impervia", il Fisco, 38/2016, p. 3616.

[168]Romano C., Chiodaroli L., "Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente", in Corriere Tributario, 20/2015, p. 1540.

[169]Azzolini V., Gargiulo G., Lupi R., "La cooperative compliance: una legge manifesto in mezzo al guado", Dialoghi Tributari, 4/2015, p. 401.

di aziende, peraltro caratterizzate da elevata capacità di assorbimento dei costi legati alla *compliance*, considerato il loro elevatissimo livello di fatturato. Al contrario, il tutoraggio citato non è stato previsto per la platea delle aziende minori, che nel nostro Paese rappresentano un "comparto numericamente significativo e diversificato". Inoltre, a differenza di quanto previsto esplicitamente per le altre grandi imprese, non è ancora stato ipotizzato nemmeno che, in maniera progressiva, il tradizionale intervento reattivo del Fisco possa essere integrato con azioni di tipo preventivo e con gli effetti premiali che ne conseguono.

Ci si augura che questa lacuna normativa sia colmata al più presto, poiché la *compliance* fiscale è molto più gravosa, dal punto di vista economico, per le piccole e medie imprese piuttosto che nel caso di grandi e grandissimi contribuenti.

Un secondo spunto di riflessione ha per oggetto il rapporto costi-benefici dell'ingresso nel regime. Secondo la dottrina[170], infatti, la *cooperative compliance* non dovrebbe offrire solamente una semplificazione procedurale, ma fungere anche da "copertura" dalle sanzioni amministrative e penali.

Premesso che, entrando nel regime, il contribuente manifesta un'autentica disponibilità al dialogo e alla conseguente *disclosure*, si fatica a comprendere i motivi per i quali l'accesso al regime non corrisponda ad un'automatica disapplicazione di tali sanzioni, nel caso di comportamenti del contribuente in violazione delle norme tributarie, oppure in caso di posizioni fiscali non condivise dall'Agenzia delle entrate. Una delle ipotesi suggerite per ovviare a questa situazione sarebbe l'introduzione, nella durata del rapporto, di un "grado" di collaborazione del contribuente, proporzionato all'intensità del trattamento punitivo. Va da sé che lo scopo ultimo, in questo senso, sarebbe di sollevare l'impresa, che si dimostra attiva nella collaborazione, da ogni trattamento repressivo. Inoltre, restando in tema di semplificazioni della procedura, dalla dottrina è richiesto uno sforzo aggiuntivo, ad esempio la sostituzione dell'interpello con strumenti diversi e in linea con la dinamicità della moderna economia.

In generale, anche alla luce delle chiarificazioni offerte dalla Circolare n. 38/E, appare evidente che i "costi", diretti e indiretti, che i contribuenti ammessi al regime dovranno

[170] Leo M., "Cooperative compliance, una strada lunga e impervia", il Fisco, 38/2016, p. 3616.

sostenere nel corso dell'intera procedura di *cooperative compliance* sono tutt'altro che insignificanti. Per questo, i benefici che derivano dalla permanenza nel regime dovranno essere chiari, ma soprattutto altrettanto significativi.

L'analisi costi-benefici, che le varie aziende effettueranno per valutare la convenienza dell'ingresso nel regime, potrebbe risentire della mancanza di una norma in grado di assicurare la completa disapplicazione delle sanzioni penali e amministrative (in luogo, invece, del loro dimezzamento), scoraggiando tutte quelle imprese che, caratterizzate da una grandissima attenzione ai costi, potrebbero considerare troppo onerosa la struttura del *tax control framework,* necessariamente articolata su più livelli di controllo e di *reporting.*

Un'altra problematica sulla quale si è concentrata la dottrina[171] è la tempistica dei reciproci doveri, a cui le parti firmatarie dell'accordo di adempimento collaborativo devono adempiere. In particolare, tra gli impegni assunti dalle parti vi è quello di rispondere alle richieste di chiarimenti "nel più breve tempo possibile". L'espressione è molto generica e già la commissione Finanze della Camera ne aveva chiesto una revisione, non trovando però risposta positiva, poiché il Governo sosteneva che "non è stato previsto un termine specifico proprio al fine di poter graduare la tempistica delle risposte alla complessità delle richieste, tenendo conto del reciproco coinvolgimento di entrambe le parti". È evidente, però, che questa giustificazione non garantisce la tutela del contribuente nell'ambito della procedura. Se egli, infatti, non conosce i termini entro i quali otterrà una risposta su una determinata operazione economica da parte dell'Agenzia delle entrate, si trova di fronte ad un bivio: aspettare (ma fino a quando?) oppure operare, assumendosi però il rischio di vedersi successivamente contestare la legittimità fiscale delle sue azioni. Anche se non sembra questo il modo di garantire la certezza dell'ordinamento giuridico e di incentivare gli investimenti, la relazione governativa "giustifica" la vaghezza dell'espressione "nel più breve tempo possibile" asserendo che con una diversa previsione normativa si creerebbe un'asimmetria tra i

[171] Corrado L. R., "Evasione, il Governo punta a prevenire. Ma solo per i grandi contribuenti", Il Fatto Quotidiano, 9 settembre 2016.

doveri che sono posti a carico dei contribuenti e quelli che, invece, incombono sull'Agenzia delle entrate.

Quest'ultima si trova a dover affrontare anche un'altra questione spinosa, rappresentata dalla quantità delle sue risorse interne. In ordine all'attuazione del nuovo regime, infatti, la delega fiscale prevede che siano predisposte dall'Agenzia adeguate funzioni dedicate all'adempimento collaborativo, facendo però riscorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche. Il messaggio è piuttosto chiaro e prevede che le amministrazioni interessate si diano da fare utilizzando le risorse umane già disponibili; per questo, come rilevato anche dallo stesso Direttore dell'Agenzia delle entrate, Rossella Orlandi, il rischio di una paralisi dell'azione amministrativa per mancanza di leve di comando esiste e non va sottovalutato.

Per quanto riguarda, ancora, l'organizzazione interna dell'Agenzia delle entrate, essa ha confermato l'istituzione della figura del *tax officer,* ossia il funzionario referente nella procedura di adempimento collaborativo, che opera come punto fisso di contatto con il contribuente. Una questione su cui deve essere fatta chiarezza al più presto attiene alla definizione dei profili di autonomia decisionale di tali *tax officers.*

Premesso che, con l'avvento della *cooperative compliance* l'Agenzia modifica radicalmente il suo ruolo di verificatore *ex post* della correttezza fiscale dei comportamenti del contribuente, per divenire *partner* delle imprese nel corso dell'adempimento *ex ante*, si prospetta la necessità di una modifica della rigidità del sistema tributario e, in particolare, della disciplina riguardante le responsabilità patrimoniali che incombono sui funzionari dell'Amministrazione finanziaria: a questi deve essere concessa un'ampia delega di funzione, in modo che possano definire con l'impresa tutti i profili fiscali rilevanti che si manifestano nel periodo di permanenza nel regime. È questo, a ben vedere, il passaggio fondamentale, poiché il vantaggio più importante che l'adesione al regime porta con sé è costituito dalla probabile (e augurabile) drastica riduzione degli accertamenti; il manifestarsi di tale effetto, prima ancora che dall'adeguamento giuridico del sistema tributario, dipende dallo sviluppo di una nuova cultura della gestione del rapporto d'imposta.

In conclusione, la *cooperative compliance* è uno strumento che, potenzialmente, può rivelarsi molto utile, i cui esiti, però, dovranno essere attentamente monitorati.

Quella che si prospetta non sarà una sfida facile, ma è necessario che vengano superate le difficoltà tecniche insite nel monitoraggio degli effetti della *cooperative compliance,* per evitare che questa sia erroneamente interpretata come strumento di iniquo vantaggio fiscale a favore dei grandi contribuenti. Tale rischio è particolarmente acuto in Italia, dove viene costantemente alimentata l'idea che il Fisco sia particolarmente severo con i piccoli contribuenti e molto tenero, invece, con quelli di maggiori dimensioni.

Di sicuro, è molto promettente la notizia della conclusione della conclusione del primo accordo di adempimento collaborativo tra cinque società del gruppo Ferrero e l'Agenzia delle entrate, mentre altri grandi gruppi italiani sono già in fase di trattativa avanzata per essere ammessi al regime.

Dovranno essere, però, monitorate e valutate, attraverso opportune stime quantitative, le ricadute di tali accordi sul sistema fiscale ed economico nel suo complesso, aspetto che, come sottolineato nei più recenti report dell'OCSE, risulta essere il più deficitario nella prassi attuale.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina

- ALBANO G., “Regime dell’adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale”, Corriere Tributario, 35/2015, p.2653.

- ALBANO G., “Attuata la disciplina dell’interpello sui nuovi investimenti”, Corriere Tributario, 26/2016, p. 2034.

- ALBANO G., “Cooperative compliance: l’Agenzia scioglie i dubbi”, in Corriere Tributario, 40/2016, p. 3051.

- ALLEVATO G., “La cooperative compliance italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali”, in Corriere Tributario, 40/2016, p.3168.

- ASCOLI G., PELLECCHIA M., “Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente”, il Fisco, 15/2016, p. 1452.

- ASSONIME, Circolare n° 14 del 22 aprile 2016, “Prime disposizioni attuative del nuovo regime di cooperative compliance”.

- ASSONIME, Note e Studi, “Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali”, 2016.

- AZZOLINI V., GARGIULO G., LUPI R., “La cooperative compliance: una legge manifesto in mezzo al guado”, Dialoghi Tributari, 4/2015, p. 401.

- CANTON G., MEULEPAS M., “Cooperative compliance e tax control framework: strumenti di certezza fiscale preventiva”, in Amministrazione e Finanza 3/2014, p. 37.

- CARACCIOLI I., GHISELLI F., MATTIA S., RIZZARDI R., VALENTE P., “Proposta di un manifesto generale per la ‘Tax Compliance’ e i rapporti tra stato e cittadino-contribuente”, in Corriere Tributario 22/2014, p. 1725.

- CARIDI A., CANTON G., “Cooperative compliance e tax control framework: strumenti di certezza fiscale preventiva”, ANDAF, 2016.

- CAZZATO A. L., “Il nuovo volto dell’interpello tributario alla prova della compliance allargata”, il Fisco 17/2016, p. 1620.

- CONFINDUSTRIA, “Regime dell’adempimento collaborativo – Iter Attuativo”, 8 giugno 2016.

- CONFINDUSTRIA, “Linee guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231” (aggiornate al marzo 2014).

- CORRADO L. R., “Evasione, il Governo punta a prevenire. Ma solo per i grandi contribuenti”, Il Fatto Quotidiano, 9 settembre 2016.

- FERRONI B., “Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio”, il Fisco 20/2014, p. 1950.

- FERRONI B., “Cooperative Compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo”, il Fisco, 21/2016, p. 2015.

- FERRONI B., “Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo”, il Fisco 38/2016, p. 3621.

- FERRONI B., “Cooperative compliance: partecipazione dei gruppi e profili di corporate governance”, il Fisco 42/2016 p. 4043.

- FERRONI B., “Imprese multinazionali e cooperative compliance”, il Fisco, 3/2017 p.207.

- FONDAZIONE LUCA PACIOLI, “Statuto in materia di diritti del contribuente”, studio n.2, documento n. 7 del 25 marzo 2002.

- FORMICA P., PERUZZU L., “Un altro passo verso un nuovo e più proficuo rapporto tra Fisco e contribuente”, il Fisco 24/2015, p.2313.

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

- GALARDO S. M., “Cooperative compliance: relazioni Fisco – contribuente, la nuova sfida”, in Corriere Tributario, 36/2016, p. 2735.

- GALLO G., PERONACE A., “Fisco, la cooperative compliance fa i conti con due livelli di rischio”, il Sole 24 Ore, 3 giugno 2017.

- GERMANI A., MARIOTTI F., “La cooperative compliance: come cambia il rapporto fra fisco e contribuente”, in “La gestione straordinaria delle imprese”, 6/2016, p.35.

- LENOTTI M., “Co-operative compliance nella delega fiscale e nel progetto pilota dell’agenzia delle entrate”, in Corriere Tributario 21/2014, p. 1627.

- LEO M., “Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo”, il Fisco 29/2015, p. 2807.

- LEO M., “Cooperative compliance, una strada lunga e impervia”, il Fisco, 38/2016, p. 3616.

- LEONE F., BONO B., “Co-operative compliance: verso un nuovo rapporto Fisco-contribuente”, in Amministrazione & Finanza, 8/2015, p.23.

- MANESTRA S., “Questioni di economia e finanza – Per una storia della tax compliance in Italia (Occasional Paper)”, dicembre 2010, n.81.

- MARCHETTO R., “Tendenze moderne nel rapporto tra Contribuente e Fisco”, in “Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive”, 2015.

- MASTROMATTEO A., SANTACROCE B., “Accordi preventivi per l’internazionalizzazione e interpello sui nuovi investimenti”, il Fisco, 38/2015, p. 3609.

- MASTROMATTEO A., SANTACROCE B., “Nuovi interpelli, uno strumento di compliance fiscale per i contribuenti”, il Fisco, 19/2016, p. 1811.

- MATTIA S., “Grandi Contribuenti: al via il progetto pilota”, Il quotidiano Ipsoa, 9 luglio 2013.

- MELILLO C., “Regime di adempimento collaborativo e monitoraggio del rischio fiscale: incentivi, semplificazioni e oneri”, in Diritto e Pratica Tributaria, 6/2015, p. 1963.

- MELILLO C., “L’evoluzione del rapporto Fisco-impresa secondo le linee guida dell’OCSE”, Rassegna Tributaria, 4/2015, p. 932.

- MENICACCI L., NERI L., “Tax risk reporting: uno strumento a supporto del management”, in Amministrazione & Finanza, 2/2017 p. 43.

- MERCATELLI L., “Cooperative compliance: come funziona il nuovo interpello ‘sprint’ ”, in Pratica Fiscale e Professionale, 32-33/2016, p. 27.

- MERCATELLI A., “Estensione del regime di cooperative compliance e altre risposte dell’amministrazione”, in Pratica fiscale e professionale, 46/2016, p.21.

- NOBILE L., “Cooperative compliance: i primi approcci operativi”, il Fisco, 42/2016, p. 4049.

- NUZZOLO A., VALENTE P., “Tax governance e cooperazione rafforzata con il fisco”, il Fisco 19/2014, p. 1853.

- PENNESI M., “Cooperative tax compliance: il Fisco cerca la collaborazione dei grandi contribuenti”, in Corriere Tributario 29/2013, p. 2335.

- ROMANO C., CHIODAROLI L., “Regime di adempimento collaborativo: la risposta all’incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente”, in Corriere Tributario, 20/2015, p. 1540.

- SALVINI L., “La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)”, in Rivista di diritto tributario, 2000/1, p.13.

- SANTACROCE B., FRUSCIONE L., “La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto Fisco-impresa”, il Fisco 20/2014, p. 1957.

- SANTACROCE B., FRUSCIONE L., “Modello organizzativo 231 e gestione del rischio fiscale: modalità di integrazione e controllo”, il Fisco 5/2015, p. 457.

- SANTACROCE B., RAVERA M., “Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella *cooperative compliance*: impatti operativi per i gruppi di impresa”, in Corriere Tributario 47-48 /2016 p. 3601.

- TAMBURRO V., “Nuove prospettive nel rapporto tra fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di c.d. ‘Tax Assurance’ “, in Diritto e Pratica Tributaria, 3/2016, p. 938.

- VALENTE P., “Tax governance: la gestione del rischio fiscale nelle imprese”, in Amministrazione e Finanza 2/2011, p. 14.

- VALENTE P., “Tax governance ed erosione della base imponibile: modelli di gestione del rischio fiscale”, in Fiscalità e Commercio Internazionale 11/2013, p. 5.

- VALENTE P., “Procedure amichevoli, procedure arbitrali e rapporti Fisco-contribuenti”, il Fisco 5/2017, p.451.

Normativa

- CAMERA DEI DEPUTATI, “Relazione illustrativa del decreto legislativo 128/2015”.

- LEGGE 11 marzo 2014, n. 23, “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”.

- LEGGE 27 luglio 2000, n. 212, “Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”.

- DECRETO LEGISLATIVO 8 giugno 2001, n. 231, “Responsabilità amministrativa delle società e degli enti”.

- DECRETO LEGISLATIVO n°128 del 5 agosto 2015, “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23.”

- DECRETO LEGISLATIVO n°147 del 14 settembre 2015, “Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese”.

- MINISTERO DELL’ECONOMIA E DELLE FINANZE, Decreto del 15/06/2016, “Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell’adempimento collaborativo di cui all’articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”

Prassi

- AGENZIA DELLE ENTRATE, Comunicato stampa del 14/04/2016 “Cooperative compliance, pronti i requisiti per l’ammissibilità al nuovo regime collaborativo”.

- AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento del Direttore del 14 aprile 2016, “Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128”.

- AGENZIA DELLE ENTRATE, “Integrazione del modello di adesione al regime di adempimento collaborativo approvato con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 53237 del 14 aprile 2016”.

- AGENZIA DELLE ENTRATE, Comunicato stampa del 16/09/2016
"Regime di adempimento collaborativo. Le entrate sciolgono i dubbi degli operatori".

- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n° 38/E, del 16/09/2016, "Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo".

- AGENZIA DELLE ENTRATE, Comunicato stampa del 05/01/2017
"Cooperative compliance: siglati i primi accordi. Con l'adempimento collaborativo più certezza fiscale per i grandi investimenti. Emessi i primi provvedimenti di ammissione".

- AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento del Direttore del 26 maggio 2017, "Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128".

Altro

- OCSE, 2008, "Study into the role of tax intermediaries".

- OCSE, 2013, "Co-operative compliance: a framework from enhanced relationship to co-operative".

- OCSE, Linee Guida 2016, "Co-operative Tax Compliance – Building Better Tax Control Framework".

- COMMITTE OF SPONSORING ORGANIZATIONS (COSO), "Internal Control – Integrated Framework", ultimo aggiornamento del 2013.

SITOGRAFIA

- ALBINO G. M. A., “Un ulteriore passo in avanti verso la cooperative compliance”, in www.fiscooggi.it, 2016.

- ASSONIME, News Legislative, “Cooperative compliance: pubblicato il provvedimento che definisce i controlli di competenza dell’ufficio e le varie forme di interlocuzione con il contribuente”, in www.assonime.it, 29 maggio 2017.

- CATAPANO V., “Cooperative compliance, migliora la cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente”, in www.altalex.it, 13 luglio 2017.

- DE SIMONE F., “La costruzione del tax control framework”, www.compliancefiscale.com, 2016.

- FERRONI B., “Cooperative compliance: il tax control framework”, www.ipsoa.it, 2016.

- NAPOLITANO G., “Dalla riforma fiscale, il regime dell’adempimento collaborativo - parte 1 “, in www.fiscooggi.it, 2015.

- NAPOLITANO G., “Dalla riforma fiscale, il regime dell’adempimento collaborativo – parte 2 “, in www.fiscooggi.it, 2015.

- NOBILE L., “La costruzione del tax control framework: tax risk assessment e gap analysis”, www.ipsoa.it, 2016.

- POLLICE V., QUAGLIANA G., “Regime di adempimento collaborativo: ok i primi passi del progetto pilota “, www.fiscooggi.it, 2013.

- PULLELLA LUCANO P., “Regime di adempimento collaborativo: grandi e grandissimi vi entrano così”, in www.fiscooggi.it, 2016.

- PULLELLA LUCANO P., “Interpelli sui nuovi investimenti: risponde l’ufficio”, in www.fiscooggi.it, 2016.

- PULLELLA LUCANO P., “Grandi contribuenti: dal tutoraggio al progetto Cooperative compliance”, in www.fiscooggi.it, 2016.

- SANTORO A., “Cooperative compliance in Italia: utile ma da monitorare”, www.ipsoa.it, editoriale del 14 gennaio 2017.

- SORO P., “Tax control framework: la guida OCSE”, in www.studiopaolosoro.blogspot.it, settembre 2016.

- VALENTE P., “Statuto europeo del contribuente. La definizione dei nuovi rapporti con l’Amministrazione finanziaria”, in www.postilla.it, 28 maggio 2015.

- VALENTE P., “Il rapporto Fisco-Contribuente nei principi europei”, in www.ipsoa.it, 5 ottobre 2016.

- VALLONE G. R., “Adempimento collaborativo: parte l’interpello abbreviato “, in www.fiscooggi.it, 2016.