



DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

Cattedra di diritto tributario dell'impresa

**FISCO-GRANDI CONTRIBUENTI: IL
NUOVO REGIME DI “CO-OPERATIVE
COMPLIANCE” NEL D.LGS. N. 128 DEL 2015**

RELATORE:

Chiar.ma Prof.ssa

Livia Salvini

CANDIDATO:

Anna Diana

CORRELATORE:

Chiar.mo Prof.

Federico Rasi

Matr. 131743

ANNO ACCADEMICO 2018-2019

*You tell me to quiet down cause
my opinions make me less beautiful
but I was not made with a fire in my belly
so I could be put out
I was not made with a lightness in my tongue
so I could be easy to swallow
I was made heavy
half blade and half silk
difficult to forget but
not easy for the mind to follow.
- R. Kaur*

INTRODUZIONE	9
---------------------------	----------

CAPITOLO I: PROFILI EVOLUTIVI DELLA DIALETTICA FISCO-CONTRIBUENTE NEL PANORAMA NAZIONALE E INTERNAZIONALE

1. Il rapporto Fisco-contribuente nella Costituzione	11
2. Lo “Statuto dei diritti del contribuente”	15
3. Il ruolo dell’UE e lo Statuto Europeo del contribuente	22
4. I rapporti dell’OCSE: nascita del concetto di “Co-operative compliance”	26
5. I Paesi “apri-pista” nell’implementazione di modelli di co-operative compliance (cenni)	31
6. L’esperienza italiana ante 2015: il ruling internazionale e gli APA	33
6.1. Premessa: il contesto europeo ed internazionale	33
6.2. La disciplina nel Decreto-legge n. 269 del 2003	36
6.3. Le novità del “Decreto internazionalizzazione”. Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione	38
6.4. La procedura, la conclusione dell’accordo e la sua efficacia	40
7. (Segue): Il tutoraggio fiscale nel D.l. n. 185/2008	44
7.1. I profili soggettivi di applicazione e i criteri di determinazione del parametro di riferimento	46
7.2. I profili operativi del sistema, la competenza degli uffici	48

CAPITOLO II: IL NUOVO REGIME DI “CO-OPERATIVE COMPLIANCE”

1. Introduzione	52
2. Ratio e iter normativo. il Decreto legislativo n. 128/2015	54
3. I requisiti soggettivi di accesso	59
3.1. Il progetto pilota del 2013	63
3.2. I gruppi di imprese	65
4. (Segue) L’interpello sui nuovi investimenti	68
4.1. I requisiti soggettivi ed oggettivi	69
4.2. La procedura e l’oggetto dell’istanza	72
4.3. Le cause di inammissibilità dell’istanza	76
4.4. L’efficacia della risposta dell’Agenzia	77

5. La gestione del rischio fiscale e il “Tax Control Framework”	79
5.1. Il <i>tax risk management</i> e le categorie di rischio	80
5.2. I requisiti essenziali del modello di gestione del rischio (TCF) e la sua valutazione	87
5.2.1. La strategia fiscale	89
5.2.2. L’attribuzione di ruoli e responsabilità	90
5.2.3. Le procedure per la rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale ...	93
5.2.4. Il monitoraggio	94
5.2.5. L’adattabilità e la relazione agli organi di gestione	96
6. La domanda di ammissione al regime: modalità di presentazione, contenuto e verifica dei requisiti.....	97
7. Gli obblighi e i diritti delle parti	101
8. Lo svolgimento della procedura	104
8.1. Le interlocuzioni costanti e preventive	105
8.2. L’ “accordo di adempimento collaborativo”, la modificazione delle posizioni assunte e gli adempimenti di fine periodo	106
9. Gli effetti premiali: semplificazione e interpello abbreviato.....	109
9.1. (<i>Segue</i>): l’esonero dalle garanzie per i rimborsi d’imposta e la riduzione delle sanzioni	113
10. Le cause di esclusione dal regime	114
11. Gli uffici competenti per i controlli e le attività relative	116
 CAPITOLO III: ESPERIENZE INTERNAZIONALI. MODELLI A CONFRONTO	
.....	118
1. Australia: il <i>Compliance Model</i> e l’<i>Annual Compliance Arrangement (ACA)</i>	118
1.1. Il <i>Cooperative Compliance Model</i>	118
1.2. L’ <i>Annual Compliance Arrangement (ACA)</i>	128
2. Paesi Bassi. Il monitoraggio orizzontale (<i>Horizontal Monitoring</i>)	134
2.1. <i>Supervision of Large Business</i>	135
2.2. <i>Horizontal Monitoring Tax service providers</i>	143
3. Il CAP (<i>Compliance Assurance Process</i>) negli USA	149
4. Spagna: il Codice di Buone Pratiche Tributarie (CBPT).....	154
5. <i>Co-operative compliance</i> e progetto BEPS: un aiuto per i paesi in via di sviluppo?	159

CAPITOLO IV: PROFILI CRITICI E POSSIBILI SVILUPPI	162
1. Il tessuto imprenditoriale italiano e le misure per le piccole e medie imprese	162
2. Il problema dell'utilizzo e della conservazione dei dati aziendali raccolti in costanza della partecipazione al regime	165
3. La <i>co-operative compliance</i> come dato di riferimento per valutare la responsabilità dell'ente	167
4. La responsabilità penale del firmatario della dichiarazione fiscale: <i>co-operative compliance</i> ed esclusione dell'elemento soggettivo del reato	169
CONCLUSIONI	173
BIBLIOGRAFIA	176
NORMATIVA E PRASSI.....	181
SITOGRAFIA	182

INTRODUZIONE

Con il Decreto legislativo n. 128 del 2015 è stato introdotto nel nostro ordinamento il nuovo regime di *co-operative compliance*, in attuazione della Delega legislativa conferita al Governo con la Legge n. 23 del 2014 anche al fine di rivedere i rapporti tra Fisco e Grandi contribuenti.

Il concetto di *co-operative compliance* ha origine in ambito internazionale. Esso è stato, per la prima volta, formulato in seno all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), la quale da diverso tempo segnalava la necessità per gli Stati Membri di ripensare il rapporto tributario prevedendo forme di collaborazione tra le parti, in un contesto di trasparenza e fiducia reciproca. Tale necessità era dettata dal nuovo contesto economico globale, che vedeva le imprese puntare sempre più su schemi di pianificazione fiscale c.d. "aggressiva", erodendo le basi imponibili per spostare i profitti in paesi a fiscalità più vantaggiosa, con importanti ricadute negative per l'economia interna e la competitività degli Stati. Da una diversa prospettiva, allo stesso tempo le imprese manifestavano l'esigenza di maggiore certezza del diritto in campo tributario, nonché maggiore trasparenza e comprensione del *business* da parte delle Amministrazioni finanziarie.

Così, verso gli inizi del nuovo millennio, diversi Paesi iniziarono ad elaborare e implementare programmi sperimentali (cc.dd. Progetti Pilota), poi diventati permanenti, per adottare modelli di fattiva collaborazione fra l'Erario ed i contribuenti dotati di un efficace sistema di controllo e gestione del rischio fiscale.

L'Italia è giunta, come si è detto, solo di recente all'implementazione di un siffatto regime. Tuttavia, il percorso che ha condotto a tale "rivoluzione" è costituito da diverse tappe e trova terreno fertile già negli stessi principi della Costituzione.

Nel corso di questa indagine si cercherà, nel primo Capitolo, di tracciare una panoramica sulla evoluzione della dialettica Fisco-contribuente in Italia a partire dai principi costituzionali su cui si fonda il rapporto tributario, analizzando quindi il ruolo che il contesto internazionale ha rivestito a tal fine, fino all'esame degli istituti, di più recente introduzione, indicativi dell'intento del legislatore di farlo evolvere verso forme maggiormente improntate al dialogo e alla certezza del diritto.

Nel secondo Capitolo sarà analizzato nel dettaglio il nuovo regime di adempimento collaborativo (*co-operative compliance*), così come introdotto nel nostro ordinamento dal D.lgs. n. 128/2015 e implementato dai Provvedimenti direttoriali del 2016 e 2017. Si vedrà

che tale istituto presenta caratteri di novità dirompenti, in quanto delinea un rapporto fra i Grandi contribuenti e l’Agenzia delle Entrate non più basati sulla diffidenza, bensì sulla reciproca trasparenza e collaborazione, nonché sull’impegno del contribuente a dotarsi di un sistema di controllo e gestione del rischio fiscale, il c.d. *Tax Control Framework*, in grado di offrire allo stesso contribuente e all’Amministrazione i dati necessari per condividere una valutazione dei profili di rischio legati all’attività e studiare, attraverso forme di interazione costanti e preventive, strategie in grado di eliminarli o, quantomeno, limitarli fortemente.

Nel terzo Capitolo si considereranno alcuni modelli di *co-operative compliance* adottati a livello internazionale, fra cui i primi ad essere implementati, da parte dell’Australia e dei Paesi Bassi, che per questo possono essere ritenuti più “maturi” dal punto di vista dell’analisi delle loro *performances*.

Infine, nel corso del quarto capitolo, si cercherà di offrire alcuni spunti di riflessione su argomenti ed aspetti di particolare rilevanza ma ancora poco “disciplinati” dal nuovo regime di *co-operative compliance*; *de jure condendo*, si tenterà poi di delineare un percorso sulle possibili evoluzioni dell’istituto e individuare proposte per i temi ancora dubbi o non esaminati dalla normativa nonché, in ultimo, esaminare le interrelazioni del medesimo con gli altri rami del diritto.

CAPITOLO I: PROFILI EVOLUTIVI DELLA DIALETTICA FISCO-CONTRIBUENTE NEL PANORAMA NAZIONALE E INTERNAZIONALE

SOMMARIO: **1.** Il rapporto Fisco-contribuente nella Costituzione **2.** – Lo “Statuto dei diritti del contribuente” – **3.** Il ruolo dell’UE e lo Statuto Europeo del contribuente – **4.** I rapporti dell’OCSE: nascita del concetto di “*Co-operative-compliance*” – **5.** I Paesi “apri-pista” nell’implementazione di modelli di *co-operative compliance* (cenni) – **6.** L’esperienza italiana *ante* 2015: il *ruling* internazionale e gli APA – 6.1. Premessa: il contesto europeo ed internazionale – 6.2. La disciplina nel Decreto-legge n. 269 del 2003 – 6.3. Le novità del “Decreto internazionalizzazione”. Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione – 6.4. La procedura, la conclusione dell’accordo e la sua efficacia – **7.** (*Segue*): Il tutoraggio fiscale nel D.l. n. 185/2008 – 7.1. I profili soggettivi di applicazione e i criteri di determinazione del parametro di riferimento – 7.2. I profili operativi del sistema, la competenza degli uffici.

1. Il rapporto Fisco-contribuente nella Costituzione

Il sistema tributario che noi oggi conosciamo, improntato su principi irrinunciabili e strettamente connessi tra loro quali il contraddittorio, la partecipazione al procedimento e la collaborazione fra i due principali attori in gioco, ovvero l’Amministrazione finanziaria, da un lato, ed il contribuente, dall’altro, è il frutto (quasi) maturo di scelte legislative e tendenze interpretative risalenti nel tempo e faticosamente susseguitesì nel corso della storia del nostro Paese. Tali tendenze hanno sostanzialmente mutato la dialettica Fisco-contribuente ed hanno fatto sì che di vero e proprio rapporto si possa, ad oggi, parlare.

Infatti, all’indomani dell’Unità d’Italia e fino alla Seconda guerra mondiale, a ben vedere non vi era relazione alcuna tra l’una e l’altra parte in quanto, segnatamente in materia di imposte dirette, l’unico onere in capo al contribuente era quello di presentare una dichiarazione dei redditi, che doveva essere peraltro presentata solo una volta nella vita, per poi venire confermata attraverso il silenzio qualora la situazione economica del privato fosse rimasta *medio tempore* immutata; provvedendo, se del caso, al pagamento del tributo. Per contro, le altre formalità relative all’obbligazione tributaria incombevano sul Fisco, a partire dall’accertamento fino alle fasi di liquidazione e riscossione.¹

Per vedere il mutamento di questo scenario, fu determinante l’avvento della Costituzione repubblicana con la formulazione dei valori ivi contenuti, dove trovano le

¹ Per tale ricostruzione storica, si veda G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, p. 27.

proprie radici il principio di buona fede e correttezza nel rapporto fra le parti e soprattutto, per quanto qui interessa, il principio di collaborazione. La Carta costituzionale, infatti, fu innovativa nel prevedere uno spostamento delle dinamiche Fisco-contribuente da posizioni di contrasto – sbilanciato – a posizioni di parità e cooperazione reciproca.

Di particolare rilievo, a tale proposito, gli artt. 2 e 3 della Costituzione i quali sanciscono, rispettivamente, il generale dovere di solidarietà economica e sociale di tutti i consociati e il principio di eguaglianza sostanziale dei cittadini dinnanzi alla legge, e dunque anche dinanzi alla Pubblica Amministrazione (in capo alla quale è, oltretutto, previsto un corrispondente dovere di imparzialità nell'esercizio delle sue funzioni dall'art. 97, 1° comma Cost.).²

Ma a tali precetti se ne aggiungono altri, di particolare e più pregnante rilievo nella materia tributaria, vale a dire gli articoli 23 e 53.

L'art. 23 Cost., infatti, enuncia il principio della riserva di legge in tema di prestazioni coattive e recita: *“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*.

Tale disposizione, evidentemente, riguarda la materia tributaria nella sua interezza in quanto tutte le prestazioni tributarie sono prestazioni imposte.³ La norma si riferisce quindi a qualsiasi tipologia di prestazioni coattive (mentre, come si vedrà, l'art. 53 Cost. trova applicazione soltanto con riferimento alle imposte) rivelando natura essenzialmente garantista nei confronti del privato, il quale sarà tenuto ad effettuare tali prestazioni soltanto in forza di una legge o atto avente forza di legge,⁴ emanata a seguito di regolare processo normativo che assicura adeguata rappresentazione delle volontà della società nel suo complesso, secondo il noto principio *“no taxation without representation”*.⁵

² Il dovere di imparzialità va inteso quale equidistanza dell'amministrazione rispetto a tutti i soggetti, pubblici o privati, che con essa interagiscono, nonché come la capacità della stessa, nell'esercizio delle proprie funzioni, di raggiungere un grado di astrazione tale da far prevalere sempre e comunque l'interesse pubblico. Tale principio si sostanzia, dunque, nella applicazione del principio di uguaglianza stabilito dall'art. 3 Cost.

³ Così P. RUSSO, *Istituzioni di diritto tributario*, (a cura di) P. Russo, G. Fransoni e L. Castaldi, Milano, II ed. 2016, p. 16.

⁴ In questo caso si tratta, tuttavia, di una riserva c.d. relativa (*“in base alla legge”*), poiché per rispettarla è sufficiente che la legge indichi quantomeno gli elementi essenziali della fattispecie che concorrono a identificare i soggetti obbligati, l'oggetto e la prestazione dovuta, mentre ulteriori elementi non essenziali o secondari (ad es. di tipo applicativo) potranno essere individuati da norme di rango inferiore, quali i regolamenti amministrativi. In questo discorso sono inoltre da considerare le fonti sovraordinate di diritto comunitario, di particolare rilevanza in materia di imposte armonizzate, *i.e.* in materia di IVA.

⁵ Attribuito a James Otis e venne usato, nel XVIII secolo, quale “motto” della protesta dei coloni americani avverso la tassazione imposta dal Parlamento inglese, all'interno del quale gli stessi non potevano eleggere alcun rappresentante. V. rif.to alla *Magna Charta Libertatum* inglese (1215).

In questo modo, il costituente ha voluto tutelare entrambe le parti del rapporto e ne ha auspicato la cooperazione, in quanto da un lato l'Amministrazione vede legittimata giuridicamente la propria pretesa, che il contribuente non potrà in alcun modo mettere in discussione se non in ragione della sua eventuale illegittimità (che può essere dovuta, a seconda dei casi, sia a vizi formali che a vizi sostanziali, o ad entrambi) e, dall'altro lato, il contribuente è tutelato dalla previsione di una disposizione di legge, in assenza della quale non sarà tenuto (e legittimamente) ad effettuare alcuna prestazione. Si evince chiaramente, dunque, che la disposizione in esame è stata concepita in ultima istanza come garanzia dell'integrità patrimoniale del privato.

Il vero caposaldo costituzionale in materia di tributi è, però, l'art. 53 della Costituzione, che sancisce il principio di capacità contributiva e impronta il sistema tributario italiano sulla progressività, prevedendo che:

“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”.

Già dal primo comma, è evidente il distacco rispetto al sistema previgente; infatti, i soggetti chiamati alla contribuzione sono “*tutti*” i consociati, identificandosi la comunità dei contribuenti secondo criteri più ampi rispetto al passato⁶, ulteriori rispetto alla cittadinanza, e prevedendo un dovere (“*sono tenuti*”) universale⁷, in ossequio a quanto disposto dall'art. 2 Cost: l'obbligazione tributaria diviene, così, espressione dei doveri di solidarietà economica e sociale. È questo il c.d. principio di universalità del tributo che deve colpire, indipendentemente dalla cittadinanza, tutti coloro in capo ai quali si sia manifestato il presupposto.

Ciò che rileva, ai fini dell'imposizione, è il criterio di collegamento tra il soggetto e il territorio dello Stato, che può avere natura *personale* (residenza, domicilio) ovvero *reale* (localizzazione del reddito o del cespite).

In secondo luogo, l'uso della locuzione “*in ragione della loro capacità contributiva*”, vincola inscindibilmente il prelievo ai principi di ragionevolezza e di eguaglianza sostanziale, enunciati dall'art. 3 Cost., ed esprime il collegamento che deve

⁶ Lo Statuto Albertino prevedeva, invece, all'art. 25, che i “regnicoli” dovessero contribuire ai carichi dello Stato in maniera indistinta e, ciò che è importante sottolineare, in *proporzione* ai loro averi. Vedi P. RUSSO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 21 ss.

⁷ G. MELIS, “*Il principio di capacità contributiva*”, in *Lezioni di diritto tributario*, Cap. III, Torino, 2014, pp. 49-78.

sussistere tra chi possiede la ricchezza tassata e chi è tenuto a contribuire alla spesa pubblica, costituente la causa giuridica delle imposte⁸.

Inoltre, il secondo comma prevede che il sistema tributario debba essere caratterizzato dalla progressività, quale diretta proiezione del medesimo principio di eguaglianza sostanziale, e di quello di solidarietà.

Viene, così, in rilievo una definizione di capacità contributiva i cui corollari sono l'attualità ed effettività del presupposto, intese come possibilità del soggetto passivo di assolvere il debito d'imposta mediante la ricchezza che ne costituisce la manifestazione, necessariamente caratterizzata da una valenza economica.

Ne deriva una duplice conseguenza: innanzitutto, si stabilisce l'intangibilità del c.d. "minimo vitale", ossia quella parte di ricchezza essenziale al soddisfacimento dei bisogni primari della persona (tutelati dall'art. 2 Cost.) e, inoltre, si delinea un sistema tributario che tende alla redistribuzione, all'interno del quale chi ha di più deve contribuire in misura maggiore e, viceversa, chi ha di meno deve contribuire in misura minore o non contribuire affatto. Da quanto appena detto discende che il principio di capacità contributiva costituisce una garanzia per il privato nel confronto Stato-contribuente, in quanto traccia il limite oltre il quale il legislatore non può spingersi, a pena di violare altri valori costituzionalmente tutelati, quali il diritto alla iniziativa economica privata e il diritto di proprietà (artt. 41 e 42 Cost.).⁹

Tornando alla tematica centrale di questo discorso, la disposizione costituzionale recata dall'art. 53 svolge una duplice funzione in riferimento ai rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente in un'ottica di collaborazione: in primo luogo, come si è già detto, una funzione solidaristica, riconducibile al rapporto fra gli artt. 3 e 53 Cost., secondo cui ciascuno deve concorrere alla spesa pubblica al fine di sostenere anche il carico della stessa che non può essere sopportato dai soggetti meno abbienti e, in secondo luogo, una funzione garantista, in base alla quale lo Stato deve adoperarsi per garantire ad ogni individuo un'esistenza libera e dignitosa (tutela del "minimo vitale").¹⁰

Affinché tale superiore interesse della collettività possa realizzarsi, è evidente che ciascun contribuente dovrà collaborare con l'Amministrazione e quest'ultima, dal canto suo, sarà

⁸ Come si è già avuto occasione di accennare, infatti, questo principio costituzionale trova applicazione solo con riferimento alle imposte e non alla generalità delle prestazioni imposte.

⁹ Pertanto, non solo le aliquote non dovranno trasformare il fenomeno impositivo in para-espropriativo, ma non dovranno neanche intaccare il minimo vitale. Cfr. P. RUSSO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 26.

¹⁰ G. MARONGIU, "Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo tributario", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6, 2014, p. 1, pag. 954 ss.

legittimata alla pretesa e alla riscossione, rispettando i limiti imposti dalla legge e, prima ancora, dai principi costituzionali.

In tale prospettiva di collaborazione tra le due parti del rapporto tributario, va considerato anche l'art. 97 della Carta costituzionale che prevede, altresì, un generale obbligo, gravante sulla P.A. (quindi anche sull'Amministrazione finanziaria) di agire in modo imparziale, ovvero sia di non effettuare ingiustificate discriminazioni tra i soggetti con i quali si relaziona, sia di svolgere le proprie funzioni secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità.¹¹

A ciò si aggiunge il principio del contraddittorio, sancito dall'art. 111, 2° co. Cost, con riferimento all'esercizio della giurisdizione, che riveste un'importanza fondamentale in quanto, applicabile al processo in generale, trova attuazione anche nel procedimento tributario ed impone alle parti di instaurare una dialettica di collaborazione reciproca, volta alla semplificazione nella definizione delle posizioni dei contribuenti, anche attraverso strumenti di risoluzione "amichevole" delle controversie fiscali, consentendo di giungere in modo più rapido e con maggiore accuratezza all'emanazione del provvedimento finale.¹²

2. Lo "Statuto dei diritti del contribuente"

La Costituzione aprì una stagione di importanti riforme in ambito fiscale, a partire dall'introduzione (negli anni Cinquanta, ad opera della c.d. "riforma Vanoni", dal nome del ministro delle Finanze che la promosse) dell'obbligo di presentazione annuale della dichiarazione dei redditi, anche per i contribuenti con situazione economica invariata.¹³ A questa seguì, nel corso degli anni Settanta, un notevole ampliamento della sfera dei soggetti passivi con, allo stesso tempo, un numero ancora elevato di tributi, elementi che spinsero il legislatore ad attuare un sistema sempre più incentrato sull'autotassazione e sulla autonoma liquidazione delle imposte.

¹¹ Art. 97 Cost.: "*I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione.*"

¹² Ci si riferisce, ad esempio, all'istituto dell'adesione all'accertamento, disciplinato dal D. lgs. del 19 giugno 1997, n. 218. L'accertamento con adesione consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria. È un "accordo" tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo. 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. V. P. MASTRAPASQUA, "*L'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale*", in *A&F*, 1998, 5, p. 23 ss.

¹³ Adempimento che, almeno per le attività produttive, comportò maggiore attivismo in capo al contribuente, il quale era obbligato a tenere la documentazione contabile in modo chiaro e preciso al fine di favorire l'accertamento dell'imponibile da parte dell'Amministrazione.

Si giunse così, verso il finire del Ventesimo secolo, ad un punto in cui il panorama delle norme tributarie era ormai assai ampio e complesso (si potrebbe aggiungere, piuttosto lontano dai principi di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa) mentre il contribuente si trovava ad essere soggetto ad una legislazione fiscale utilizzata “*come strumento del dominio burocratico*”.¹⁴

Si avvertì, allora, sempre più pressante l'esigenza di ricondurre il sistema al “patto fiscale” che prevede diritti ed obblighi reciproci in capo allo Stato e al contribuente, così come delineato dalla Costituzione, attraverso una legge che rendesse il contribuente forte dei suoi diritti e consapevole dei suoi doveri nei confronti del Fisco.

Per far fronte a tali esigenze venne approvato, con la Legge 27 luglio 2000, n. 212, lo “*Statuto dei diritti del contribuente*”. La peculiarità dello Statuto risiede nel fatto che esso, pur essendo adottato nella forma di legge ordinaria, non si limita ad informare i contribuenti dei loro diritti nel procedimento amministrativo di imposizione e a garantirli nei confronti del Fisco ma, decisamente innovativo rispetto agli Statuti adottati anni addietro in altri paesi OCSE¹⁵, contiene anche delle metanorme, il cui scopo è quello di disciplinare “*il modo di legiferare in materia tributaria, costituendo il primo passo verso la codificazione fiscale*”.¹⁶

Si può, idealmente, suddividere (per i temi che qui interessano) lo Statuto in tre parti: la prima, artt. da 1 a 4, recante i principi generali dell'ordinamento tributario, la seconda, artt. da 5 a 10, contenente la disciplina dei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria e, per finire, la terza, artt. 11 e 13, riguardante l'istituto dell'interpello e il Garante del contribuente.

Innanzitutto, nell'art. 1 comma 1° della legge è contenuta una clausola di autoqualificazione della stessa, ove si enuncia che lo Statuto ha una funzione attuativa delle principali disposizioni costituzionali in materia, ossia gli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., e che le norme in esso contenute costituiscono “*principi generali dell'ordinamento tributario*”. Inoltre, lo stesso comma introduce una clausola di deroga a modificazione espressa (c.d. principio di fissità), con l'intento di ricreare quella certezza del diritto per il contribuente

¹⁴ Si espresse così G. FALSITTA, *Per un fisco civile*, Milano, 1996, p. 145.

¹⁵ Si fa riferimento agli Statuti o Carte dei diritti del contribuente adottati da Francia (1975), Australia (1982), Canada (1985), Regno Unito e Stati Uniti (1988), come evidenziato dall'OCSE nel rapporto: “*Droit et obligations des contribuables: description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*” del giugno 1990. In proposito vedi G. MARINO, “*Lo statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*”, in *Rassegna Tributaria*, 2, 2006, p. 460 ss.

¹⁶ Così G. MARONGIU, Relazione della VI Commissione permanente della Camera, 20 settembre 1999.

auspicata dalla Costituzione, prevedendo che soltanto una legge ordinaria, e con riferimento esplicito, possa derogare o modificare le previsioni dello Statuto stesso.¹⁷

Dalla combinata lettura degli artt. 1, 2, 3 e 4, deriva una serie di vincoli alla produzione legislativa, che dovrà essere ispirata a principi di certezza, trasparenza (art. 2) e irretroattività (art. 3), e che non potrà più fare uso del decreto-legge per l'istituzione di nuovi tributi o l'estensione di tributi preesistenti a nuove fattispecie, contrariamente alle precedenti tendenze, definite in dottrina "arbitrarie".¹⁸

Da ciò deriva, come la Suprema Corte ha avuto occasione di precisare in diverse sentenze, che lo Statuto dei diritti del contribuente ha una fondamentale valenza ermeneutica in grado di vincolare l'interprete a preferire, in casi di dubbio, l'interpretazione della norma che sia più vicina alla Costituzione e allo Statuto stesso¹⁹.

In secondo luogo, lo Statuto ha rappresentato una decisiva inversione di rotta nella disciplina dei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, improntando gli stessi sulla trasparenza, la cooperazione (attraverso una maggiore partecipazione del privato al procedimento) e la buona fede, essenziali per colmare lo stato di asimmetria informativa in cui versano le parti.

Vengono introdotti, a tale scopo, due fondamentali doveri in capo all'Amministrazione dall'art. 5, cui corrisponde un generale diritto all'informazione del contribuente (art. 6). Prevede, anzitutto, l'art. 5 che la parte pubblica debba assumere "idonee iniziative" volte a rendere agevole la conoscenza delle disposizioni legislative ed amministrative tributarie, e renderle disponibili al privato in tempo reale e gratuitamente; il secondo dovere posto in capo al Fisco è quello di "portare a conoscenza dei contribuenti

¹⁷ Art. 1 Legge n. 212 del 2000: "1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali. 2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica [...]."

¹⁸ C. PINELLI, "Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000)", in *Foroit.*, 2001, 5, p. 102 ss.

¹⁹ Vedi Cass. Sent. del 12 febbraio 2002, n. 17576, ove la Corte ha evidenziato la "superiorità assiologica dei principi dello Statuto"; Cass. Sent. n. 7080 del 2004, in cui si afferma che "ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, [...], l'interprete dovrà dare preferenza a questa interpretazione come conforme ai criteri generali introdotti con lo Statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto". È di diverso avviso, in senso svalutativo della previsione dell'art. 1 dello Statuto, parte della dottrina, secondo cui lo Statuto non può essere considerato norma sovraordinata alla legge ordinaria, bensì vincolante solo nei confronti degli atti di fonte secondaria; alcuni autori sottolineano anche come lo Statuto non possa essere considerato attuativo della Costituzione perché ciò non è semplicemente previsto dalla stessa. Si veda, per tutti, P. CORSO, "Il ritorno del principio di fissità nello Statuto del contribuente", in *Corriere Tributario*, 2000, 38, pp. 2789 ss.; G. MARINO, "Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione", cit., p. 462.

tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti”.

Ancora, l’art. 6, 1° co., impone agli Uffici di assicurare l’effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati²⁰, e precisa che le comunicazioni debbano essere effettuate presso il domicilio effettivo dello stesso, sì da garantire che il privato possa essere tempestivamente informato degli atti che lo riguardano e possa, in un’ottica tesa alla collaborazione reciproca, mettersi in contatto con l’Amministrazione per precisare la sua posizione.

A conferma di ciò, i successivi commi 2° e 5° enucleano, rispettivamente, un dovere di informazione, da parte dell’Amministrazione nei confronti del contribuente, di eventuali fatti o circostanze dalle quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l’irrogazione di una sanzione (così da permettere al soggetto passivo di evitarli, integrando la documentazione o correggendola) ed, in caso di incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione, un generale dovere di invitare in via preventiva il contribuente a fornire i necessari chiarimenti o a produrre documentazione integrativa, pena la *nullità* dei provvedimenti emessi.

Si giunge così ad analizzare quella che appare come la disposizione centrale circa l’inquadramento del “nuovo” rapporto Fisco-contribuente, ossia l’art. 10, rubricato non a caso *“Tutela dell’affidamento e della buona fede. Errori del contribuente”*.²¹

Questa disposizione suggella le norme della “seconda parte” dello Statuto, dedicate alla disciplina di tale rapporto, e indica i princìpi guida cui il medesimo deve ispirarsi. Nel fare ciò, la norma esplicita il principio costituzionale espresso dall’art. 97 (buon andamento ed imparzialità della P.A.), introducendo un generale obbligo per la parte pubblica e privata di comportarsi secondo correttezza e buona fede, risalente, più in generale, alla previsione

²⁰ La disposizione mira a garantire la conoscenza legale degli atti amministrativi, facendo salve le disposizioni in materia di notificazione degli atti tributari.

²¹ Cfr. art. 10 Legge n. 212 del 2000: *“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.”

di cui all'art. 1175 c.c. Anche nel diritto tributario si è, così, riconosciuta una volta per tutte la valenza di tale principio e della relativa tutela dell'affidamento del contribuente.²²

Viene, dunque, in rilievo un sistema in cui Amministrazione e contribuente sono chiamati ad adoperarsi per il raggiungimento di un superiore interesse pubblico che dev'essere, tuttavia, temperato con quello dei privati, posti in un ruolo di parità e non più di mera sudditanza rispetto all'apparato amministrativo.

Per quanto riguarda il principio di buona fede, esso può essere scomposto in una duplice dimensione: da un lato, la dimensione "soggettiva", intesa quale stato psicologico del privato di credenza sulla legittimità di un dato comportamento (in questo senso si può dire che essa sia correlata all'affidamento); dall'altro, la dimensione "oggettiva", che consiste nel rispetto di norme di condotta generalmente intese e di applicazione automatica (identificata spesso come correttezza).

Proprio a quest'ultima dimensione è legata la recente funzione collaborativa e partecipativa riconosciuta al privato, fondamentale in quanto consente allo stesso non solo 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" (c.d. *partecipazione-contraddittorio*), ma anche di fornire notizie, dati e documenti che consentano all'Ufficio di reperire in maniera più agevole e completa tutti gli elementi utili ai fini del controllo ed, eventualmente, dell'accertamento (c.d. *partecipazione-collaborazione*).²³

Correlativamente, sempre a tutela dell'affidamento e della buona fede, il co. 2° della disposizione prevede la non debenza di sanzioni o interessi qualora il contribuente si sia conformato a indicazioni contenute in un precedente atto dell'Amministrazione, in seguito modificate dalla stessa.

Infine, in base al 3° co., non sono in ogni caso irrogate sanzioni al contribuente per trasgressioni dovute ad "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", evidenziando l'attenzione dedicata dal legislatore alla

²² Afferma R. MARCHETTO, in "Tendenze moderne nel rapporto tra contribuente e Fisco", *Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive*, 2015, che questo risultato è stato ottenuto percorrendo strade diverse: secondo alcuni, esso discende dalla natura procedimentale dell'attività della P.A. e dal suo dovere di conformarsi all'art. 97 Cost.; secondo altri, dalla qualifica dell'art. 1175 c.c. come principio generale dell'ordinamento o, infine, direttamente dall'art. 53 Cost.

²³ L. SALVINI, "La 'nuova' partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)", in *Rivista di diritto tributario*, 2000, 1, pp. 13 ss.; secondo l'Autrice, la tutela dell'Amministrazione viene garantita dal legislatore attraverso la collaborazione, mentre quella del contribuente attraverso il contraddittorio.

sopracitata esigenza di certezza del diritto e ad una lettura delle norme che ripudia interpretazioni meramente formalistiche, soprattutto nel caso in cui vi siano sanzioni in gioco.²⁴

Conclusivamente, meritano alcuni cenni gli istituti dell'interpello e del Garante del contribuente, disciplinati dagli artt. 11 e 13 della Legge n. 212 del 2000.

L'interpello, istituto decisamente innovativo al momento della sua introduzione nel nostro sistema (in quanto prima della stessa il contribuente non disponeva di un mezzo giuridicamente disciplinato e definito che gli consentisse di venire a conoscenza, prima della presentazione della dichiarazione, della posizione del Fisco), appare oggi, a seguito del riordino della disciplina operato dal D.lgs. n. 156 del 2015, un efficiente strumento di controllo e gestione del rischio fiscale per il contribuente, anche e soprattutto alla luce dei nuovi *trends* legislativi, nazionali ed internazionali, volti ad incentivare una sempre maggiore *disclosure* e adempimento spontaneo (c.d. *self compliance*) da parte del contribuente.²⁵

L'istituto consente, infatti, a ciascun contribuente (fatta eccezione per l'interpello sui nuovi investimenti) di presentare un'istanza all'Agenzia delle Entrate prima di attuare un comportamento fiscalmente rilevante, per ottenere chiarimenti in relazione a un caso *concreto e personale* in merito all'interpretazione, all'applicazione o alla disapplicazione di norme di legge di varia natura relative a tributi erariali. Si può notare come esso costituisca, per i motivi appena esposti, una specificazione di quel diritto all'informazione già enunciato dall'art. 6 dello Statuto, inteso come il diritto del contribuente, *uti singulus*, di conoscere la propria posizione fiscale in ordine ad un determinato atto, suo o dell'Amministrazione.²⁶

Esistono cinque tipologie di interpello:

1) *Interpello ordinario*, che consente al contribuente di chiedere un parere in ordine all'applicazione delle disposizioni tributarie di incerta interpretazione riguardo ad un caso

²⁴ La Cassazione ha individuato diversi "sintomi" dell'incertezza normativa (v. Cass., sez. Trib., Sent. 28 novembre 2007 n. 24670), ad esempio:

- Difficoltà nell'individuare le disposizioni normative;
- Mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà;
- Mancanza di prassi amministrativa condivisa;
- Contrasto tra opinioni giurisprudenziali, o tra le stesse e le prassi amministrative, o dottrinali;
- Adozione di norme di interpretazione autentica;

In G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, cit., pp. 142-143.

²⁵ Si fa riferimento, ad esempio, all'*Action plan* dell'OCSE (2013) volto a contrastare la pianificazione fiscale aggressiva e l'erosione della base imponibile, con spostamento dei profitti in paesi con tassazione molto bassa o nulla (*Base Erosion and Profit Shifting*) attuata dalle grandi multinazionali, nonché al D.lgs. n. 128 del 2015, con cui è stato introdotto nel nostro Paese il nuovo regime di "*co-operative compliance*" tra Fisco e Grandi contribuenti, su cui si concentrerà il secondo capitolo di questo lavoro.

²⁶ Vedi G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, cit., pp. 183-184.

concreto e personale, nonché di chiedere chiarimenti in ordine alla corretta qualificazione di fattispecie (sempre che ricorra obiettiva incertezza) – art. 11, co. 1, lett. a);

2) *Interpello probatorio*, che consente di chiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni o alla idoneità degli elementi di prova chiesti dalla legge per accedere a determinati regimi fiscali nei casi espressamente previsti – art. 11, co. 1, lett. b);

3) *Interpello antielusivo*, consente di acquisire un parere relativo alla abusività di un'operazione non più solo ai fini delle imposte sui redditi, ma per qualsiasi settore impositivo; art. 11, co. 1, lett. c);

4) *Interpello disapplicativo*, attraverso cui è possibile chiedere la disapplicazione di norme che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta, se viene fornita la dimostrazione che detti effetti elusivi non potranno in concreto verificarsi – art. 11, co.2;

5) *Interpello sui nuovi investimenti*, consente agli investitori, italiani o stranieri, di chiedere un parere circa il trattamento tributario applicabile a importanti investimenti effettuati nel territorio dello Stato - art. 2, D.lgs. n. 147/2015.

L'istanza deve essere presentata presso le Direzioni regionali dell'Agenzia competenti in base al domicilio fiscale del contribuente. L'Ufficio dovrà rispondere entro un termine perentorio di 90 o 120 giorni (a seconda della tipologia di interpello) qualora non condivida la soluzione prospettata dal contribuente relativamente al caso specifico e concreto che lo riguarda oppure, secondo un meccanismo di silenzio-assenso, confermare la soluzione prospettata nell'istanza non rispondendo affatto. Effetto fondamentale è che gli atti impositivi eventualmente emanati in un momento successivo dall'Amministrazione, discordanti con la risposta data (sia essa espressa o tacita), saranno nulli.

È evidente, quindi, come l'istituto di cui ci occupiamo possa rivestire un ruolo determinante per quanto riguarda la trasparenza dei rapporti Fisco-contribuente, in un'ottica di anticipazione del momento di “contatto” tra gli stessi ad una fase preventiva rispetto al procedimento e, finanche, all'invito del contribuente presso gli Uffici per fornire chiarimenti.

Infine, ad ulteriore tutela della posizione dei privati, quale parte “debole” del rapporto tributario, è stata istituita dallo Statuto la figura del Garante del contribuente, un organo monocratico presente in ogni Regione ed avente la funzione di tutelare i loro diritti e garantire un rapporto di fiducia tra soggetti passivi ed Amministrazione finanziaria.

A tale scopo, tra i poteri del Garante si annovera quello di richiedere documenti o chiarimenti agli uffici competenti e attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi

di accertamento o di riscossione notificati al contribuente; rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi; richiamare gli uffici al rispetto delle norme dello Statuto del contribuente o dei termini relativi ai rimborsi d'imposta; segnalare i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni vigenti o i comportamenti dell'Amministrazione sono suscettibili di determinare un pregiudizio ai contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione; accedere agli uffici finanziari e controllare la funzionalità dei servizi di informazione e assistenza al contribuente.

3. Il ruolo dell'UE e lo Statuto Europeo del contribuente

Non solo in ambito nazionale, ma anche in quello comunitario si è da tempo avvertita la necessità di tutelare i contribuenti e di garantire loro alcuni diritti fondamentali nei confronti delle Autorità fiscali.

A ben vedere, infatti, il principio del contraddittorio e, più in generale, del rispetto dei diritti di difesa della parte privata, è presente nella giurisprudenza della Corte di Giustizia da epoca di gran lunga anteriore rispetto a quella in cui tale tema si è posto nel nostro ambito nazionale. In particolare, il principio è stato richiamato all'interno di vari giudizi riguardanti il rapporto di impiego²⁷ per giungere, in seguito, al riconoscimento del diritto di essere ascoltati in *“ogni procedimento che possa comportare delle sanzioni”* quale principio fondamentale del diritto comunitario.²⁸

Altro *step* essenziale al riconoscimento dei diritti del contribuente è stato rappresentato dall'adozione della Carta di Nizza, la quale rappresenta la carta dei diritti fondamentali riconosciuti dall'Unione Europea che, venendo incorporata nel Trattato di Lisbona del 2009 sotto forma di allegato, ha assunto lo stesso valore giuridico dei trattati, vincolando gli Stati membri, le istituzioni dell'UE, la Corte di Giustizia ed i giudici nazionali al rispetto delle previsioni ivi contenute.²⁹

²⁷ Casi *Alvis*, C-32/62; *Pistoj* C-26/63 *et al.* Vedi www.curia.europa.eu.

²⁸ In particolare, nelle sentenze relative ai casi *Transocean Marine Paint Association*, C-17/74 e *Hoffman-La Roche*, C-85/76, cfr. www.curia.europa.eu; L. SALVINI, *“La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento”*, in *Corriere Tributario*, 2009, 44, p. 3570 ss.

²⁹ La Carta di Nizza raccoglie e fissa, in un testo organico, una serie di diritti civili, politici, economici e sociali, riconosciuti dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri, dalla Convenzione di Roma, dai Trattati sull'Unione europea, dalla Carta sociale europea, dalla Carta comunitaria dei diritti sociali fondamentali dei lavoratori, dalla giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte dei diritti umani di Strasburgo. Essa si divide in sei parti secondo le categorie di diritti fondamentali; in particolare, la V e la VI parte riguardano i diritti di cittadinanza (artt. 39-46) e la giustizia (artt. 47-50). Tali sezioni disciplinano alcuni dei diritti fondamentali di cui ci siamo occupati finora. Essa è vincolante, al pari dei trattati,

La Corte, in particolare, ha individuato negli artt. 41, 47 e 48 della Carta (i quali garantiscono, rispettivamente, il diritto ad una buona amministrazione, il diritto di difesa e il diritto ad un equo processo in qualsiasi procedimento giurisdizionale) il fondamento normativo del diritto al contraddittorio e del corrispondente obbligo degli Uffici di rispettarlo, anche se la normativa comunitaria in materia di tributi armonizzati, applicabile al caso concreto, non preveda espressamente tale formalità, come precisato nella sentenza *Kamino*, C-129/13.³⁰

Nello specifico, afferma la Corte, il diritto a una buona amministrazione comporta che i destinatari di decisioni suscettibili di incidere sensibilmente sui loro interessi siano posti in condizione di manifestare, in tempo utile, il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione.³¹ E quale procedimento amministrativo incide, più di tutti, sulla sfera giuridico-patrimoniale di ogni soggetto, se non quello tributario?

La mancata attivazione del contraddittorio, dunque, potrà comportare l'annullamento del provvedimento emanato dall'Amministrazione, ove si dimostri che la sua instaurazione "avrebbe potuto comportare un risultato diverso", ovvero il provvedimento dovrà essere annullato se si dimostra che il contribuente avrebbe potuto apportare correzioni o fare presenti elementi, riguardanti la sua situazione, tali da farne dipendere l'adozione o meno o da farne variare il contenuto.³²

Tuttavia, preme evidenziare che nel nostro ordinamento tale principio, per quanto riguarda la materia tributaria, non ha sempre trovato facile e compiuta attuazione, nonostante le più recenti tendenze legislative e la prassi amministrativa sembrino attribuire maggiore centralità al coinvolgimento del contribuente all'interno del procedimento di accertamento.³³

In tempi più recenti, l'Unione ha sottolineato l'esigenza di ridefinire i rapporti Fisco-contribuente per contrastare fenomeni elusivi ed evasivi all'interno del mercato unico. Per questo, la Commissione Europea ha predisposto nel 2012 un piano d'azione ("*An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*")³⁴ ed ha istituito una

per gli Stati che non hanno esercitato la clausola "opt-out" (l'hanno esercitata solo Regno Unito, Polonia e Rep. Ceca). Fonte: www.europarl.europa.eu.

³⁰ A. MONTAGNA, "Lo statuto del contribuente anche alla luce del Codice Europeo del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali; riflessi sulla validità degli atti", in *Le nuove frontiere del diritto tributario sostanziale e processuale sviluppi evolutivi ed integrazioni europee*, Milano, 2018.

³¹ Vedi Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008 C-349/07, *Sopropère*.

³² Sentenza *Kamino*, cit.

³³ L. NOBILE, "Contraddittorio preventivo tra giurisprudenza e prassi amministrativa", in *Ipsa Quotidiano*, VII Forum Tax, gennaio 2018, p. 32 ss.

³⁴ COM (2012)722 in www.ec.europa.eu.

piattaforma per la buona *governance* fiscale, la pianificazione fiscale aggressiva e la doppia imposizione (“*Platform for tax good governance, aggressive tax planning and double taxation*”), costituita da rappresentanti a livello europeo della società civile, del mondo imprenditoriale e delle organizzazioni professionali con elevata esperienza in materia fiscale.

A seguito del progetto lanciato dall’OCSE³⁵ nel 2013, c.d. “BEPS” (*Base Erosion and Profit Shifting*), volto a contrastare la pianificazione fiscale aggressiva nonché a migliorare la trasparenza fiscale tra contribuenti ed Amministrazioni dei vari Paesi, la Commissione ha, inoltre, proposto di creare un portale internet per tasse e imposte ed uno sportello unico, fruibile dai contribuenti residenti e non residenti negli Stati membri, per rendere più agevole l’adempimento degli obblighi fiscali gravanti sugli stessi e favorire una maggiore *tax compliance*.

Nel medesimo contesto di trasparenza e leale collaborazione, si inserì la proposta della Commissione Europea di adottare uno “Statuto europeo del contribuente” (*European Taxpayer’s Code*), a seguito della quale furono lanciate due consultazioni nel febbraio 2013, concluse con la pubblicazione, nel novembre 2016, di un documento recante gli “Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente”.

Il documento finale, elaborato da un gruppo di lavoro che ha visto la partecipazione di diversi Stati membri, ha lo scopo di fornire principi generali e norme volte a rafforzare la cooperazione, ma soprattutto la fiducia e l’affidabilità tra Amministrazioni e contribuenti, in modo da favorire un’impostazione di tale rapporto basata non più solo sul controllo, ma anche sul servizio.³⁶

Stabilisce, infatti, lo Statuto Europeo che tutti i rapporti tra privato e Fisco debbano conformarsi anzitutto a regole di *legittimità e certezza del diritto*. Ciò significa che i contribuenti potranno attendersi di versare solo le imposte richieste dalla legge e nella misura in esse prevista, e che gli Uffici applichino tali leggi secondo ragionevolezza e coerenza; inoltre, che lo scopo delle regole e delle procedure fiscali venga espressamente dichiarato e che le decisioni delle amministrazioni siano conformi alla legge.

³⁵ Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico a livello internazionale. Essa conta 35 Paesi membri e svolge prevalentemente il ruolo di assemblea consultiva per la risoluzione di problematiche politico-economiche comuni ai Paesi membri, nonché per l’individuazione delle buone pratiche commerciali e per il coordinamento delle politiche locali ed internazionali, attraverso l’emanazione di linee guida e di *report*.

³⁶ Si veda in proposito P. VALENTE, “*Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo*”, in *Ipsos Quotidiano*, ottobre 2016.

Allo stesso tempo, le Amministrazioni si aspettano che i contribuenti adempiano spontaneamente ai propri obblighi giuridici e rispettino il diritto delle stesse di amministrare i tributi secondo il dettato della legge e di applicare sanzioni.

Altro principio fondamentale è quello di *non discriminazione e parità di trattamento dei contribuenti*, in base al quale le Amministrazioni garantiscono che le informazioni e i servizi provenienti dalle stesse siano accessibili a tutti i contribuenti, per soddisfare le loro esigenze; inoltre, viene introdotta una *presunzione di onestà* del contribuente, in ragione della quale l'Ufficio dovrà considerare i dati e le informazioni forniti dal privato veritieri e onesti, fino a prova del contrario.

Viene, in secondo luogo, in rilievo una serie di doveri gravanti sull'Amministrazione (anche nella fase del controllo), tra cui quello di mantenere il *segreto fiscale* e proteggere i dati personali del contribuente di cui sia venuta a conoscenza, in quanto la loro divulgazione potrebbe recare gravi danni al privato³⁷, nonché il dovere di adottare un comportamento proattivo ed *agevolare l'adempimento* da parte dei contribuenti fornendo servizi mirati.³⁸

L'obiettivo primario dello Statuto Europeo del contribuente è dunque, evidentemente, quello di favorire la collaborazione tra privati e Amministrazioni degli Stati membri, in quanto solo attraverso la stessa sarà possibile ottenere sistemi tributari efficaci ed efficienti.

Lo Statuto è comunque uno strumento non vincolante per gli Stati dell'UE, poiché costituisce un modello di comportamento piuttosto che una norma da osservare rigidamente; tuttavia, ne viene raccomandata l'adozione per agevolare i privati e gli Uffici nell'adempimento dei loro obblighi e nell'esercizio dei loro diritti, pratiche sempre più difficili all'interno di un mercato in cui individui, imprese e capitali possono circolare liberamente e le normative tributarie risultano sempre più complesse e, perciò, difficili da rispettare.

³⁷ Si pensi, ad esempio, al caso in cui l'Ufficio venga a conoscenza di segreti industriali del contribuente che, se fossero divulgati, potrebbero avvantaggiare i *competitors* dello stesso.

³⁸ In Italia, ad esempio, gli utenti registrati hanno a disposizione una molteplicità di servizi, tra cui il "*cassetto fiscale*", ossia un portale che consente ai cittadini di consultare l'anagrafe fiscale e accedere alle informazioni che li riguardano in totale sicurezza, ad esempio è possibile visualizzare i dati personali e la residenza, le dichiarazioni dei redditi presentate, i pagamenti, i rimborsi e gli atti che li riguardano. Fonte: www.agenziaentrate.gov.it.

4. I rapporti dell'OCSE: nascita del concetto di “*Co-operative compliance*”

La nozione di *co-operative compliance* rappresenta il risultato di un'evoluzione costante, in ambito internazionale e specialmente grazie agli studi effettuati dall'OCSE, del rapporto tra contribuenti ed Amministrazioni Finanziarie.

Già dagli anni '90, infatti, l'Organizzazione avviò una prima indagine riguardante la presenza o meno, negli ordinamenti giuridici dei vari Stati membri, di regole volte alla definizione dei rapporti Fisco-contribuente attraverso la previsione di specifici diritti e doveri in capo agli stessi e la loro raccolta in una “*Taxpayer's charter*” (Carta dei diritti del contribuente).

Dai risultati di tale indagine emerse che non tutti gli Stati disponevano di uno Statuto, rendendosi quindi auspicabile l'adozione dello stesso. Nel caso dell'Italia, la lacuna venne colmata con la L. n. 212 del 2000, di cui si è trattato in precedenza.

Negli anni a seguire, caratterizzati sempre più dalla globalizzazione e dunque dalla internazionalizzazione delle imprese, iniziarono a essere dibattuti in seno all'OCSE temi quali la *tax avoidance* su scala internazionale e l'erosione della base imponibile messe in atto dalle grandi imprese multinazionali, favorite anche dalle politiche economiche di molti Governi che iniziarono una “corsa al ribasso” delle aliquote dell'imposta sul reddito delle società al fine di favorire l'insediamento dei grandi gruppi nel loro territorio (c.d. “*race to the bottom*”).³⁹

Per discutere tali tematiche, in particolare al fine di stimolare il dibattito sulla relazione esistente tra una buona *corporate governance* ed una puntuale *tax compliance*, è stato costituito nel 2002 il *Forum on Tax Administration* (in seguito FTA) in seno all'OCSE.⁴⁰

Obiettivo del FTA - al cui interno opera il “*Compliance sub-group*” - è sensibilizzare e responsabilizzare, da un lato, la platea dei contribuenti e gli organi di gestione interni alle società alla corretta gestione della variabile fiscale o rischio fiscale (c.d. *corporate tax governance*); dall'altro, favorendo il dialogo con i rappresentanti delle Amministrazioni

³⁹ Cfr. M.P. DEVEREUX, R. GRIFFITH, A. KLEMM, “*Can international tax competition explain corporate income tax reforms?*”, in *Economic Policy*, 35, 2002, pp. 450-495.

⁴⁰ Esso è un forum unico per i Commissari di 53 Paesi OCSE e Paesi non-membri, la sua “*mission*” è quella di migliorare i servizi offerti ai contribuenti e di incentivarne la *compliance* fiscale, aiutando le Amministrazioni finanziarie a migliorare la propria efficienza, efficacia e imparzialità e riducendo i costi legati all'adempimento. Per favorire ciò, gli studi del FTA vengono periodicamente resi pubblici nella forma di *reports*, note o linee guida per le amministrazioni.

Vedi OECD, “*Forum on Tax Administration. Information note. General administrative principles: Corporate governance and tax risk management*”, Centre for Tax Policy and Administration, 2009, cfr. www.oecd.org.

finanziarie, creare un sistema fiscale in grado di riscuotere sempre più fiducia nei suoi “utenti”.⁴¹

In detto contesto si è inserito uno studio che, partendo dalla nota teoria sul rapporto di *agency*⁴², ha identificato l’impresa - intesa come insieme dei soggetti economici residenti in uno Stato - quale soggetto “*principal*”, poiché impiega determinate risorse all’interno di uno Stato (versando imposte e tasse all’Erario), mentre il soggetto pubblico viene definito come “*agent*”, *i.e.* soggetto delegato alla gestione di tali risorse.

Dallo studio è emerso che tale rapporto fiduciario (o di *agency*) è di fondamentale importanza ai fini della *compliance* fiscale del *principal*, ossia dell’impresa: laddove tale fiducia sia disattesa dalla parte pubblica, il trasferimento monetario da parte dell’impresa è distorto (si verificano pratiche di elusione, evasione, ecc.) ed è minato il rapporto di collaborazione tra contribuente e Amministrazione Finanziaria; tuttavia, lo studio evidenzia anche che solo nei Paesi in cui la *corporate governance* è improntata su criteri di buon governo fiscale ed attua una corretta distribuzione dei poteri fra gli organi apicali (c.d. *top management*) vi sono maggiori entrate fiscali.⁴³

Risulta evidente, dunque, che per accrescere l’afflusso di risorse in capo al soggetto pubblico, non si possa prescindere da una buona *governance* all’interno dell’azienda. Un buon livello di *tax compliance* da parte dei contribuenti-imprese non può essere raggiunto unicamente attraverso la modifica delle norme tributarie e sanzionatorie, ma deve necessariamente basarsi anche su una dimensione etico-valoriale di diffusione dei migliori principi di governo fiscale all’interno delle aziende, che promuova un substrato culturale volto al rafforzamento del rapporto di cooperazione tra imprese (sistema produttivo) e Stato.

Alla creazione del FTA, hanno fatto seguito altri due *reports* nel 2004 e nel 2006, in cui vengono definiti i principi di “*good corporate governance*”, sottolineando ancora una volta l’esigenza di adottare misure in grado di contrastare i fenomeni di pianificazione fiscale

⁴¹ M. LEO, “*Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*”, in *Il Fisco*, 2016, 38, p. 3616.

⁴² La teoria dell’*agency*, come definita da M. JENSEN e W. H. MECKLING, postula la presenza di due soggetti: un soggetto detto “principale” che, in base ad un contratto, obbliga un’altra persona, detta “agente”, a ricoprire per suo conto una data mansione, con conseguente delega di poteri in capo all’agente. Tale rapporto, tuttavia, presenta dei rischi in quanto una o entrambe le parti tenderanno ad agire in maniera opportunistica al fine di massimizzare la sua utilità, per cui l’agente non agirà nell’interesse del principale, determinando l’insorgere di “costi di agenzia”. Questo concetto viene utilizzato, negli studi sulla *corporate governance*, per indicare il rapporto tra azionisti di una società (*Principal*) ed Amministratori della stessa (*Agent*). Cfr. M. JENSEN e W. H. MECKLING, “*Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*”, in *Journal of Financial Economics*, vol. 3, n. 4, 1976, pp. 305-360

⁴³ Si veda in proposito lo studio condotto da M. DESAI, A. DYCK e L. ZINGALES, “*Theft and taxes*”, in *Journal of Financial Economics*, 84(3), 2007.

aggressiva⁴⁴, agendo sul sistema di amministrazione e controllo delle imprese per far sì che esso diventi un deterrente per i comportamenti *non-compliant*.⁴⁵

Pietra miliare nello sviluppo di rapporti collaborativi e trasparenti tra Amministrazioni e contribuenti, volti a contrastare la pianificazione fiscale aggressiva operata dalle imprese, è stato il *report* emanato nel 2008, dal titolo “*Study into the role of tax intermediaries*”, all’interno del quale l’OCSE ha introdotto per la prima volta il concetto di *Enhanced Relationship* (i.e. relazione rafforzata).⁴⁶

L’IFA (*International Fiscal Association*), ha definito tale concetto come “*una relazione istituzionale 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 di base. La suddetta relazione si basa su una conoscenza reciproca, rispetto e cooperazione 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 [...] rispettando gli obblighi e i diritti di entrambe le parti da un punto di vista procedurale nel caso di disaccordo sul corretto ammontare di imposte dovute*”.⁴⁷

Lo Studio sottolinea, quindi, l’esigenza di costruire tale rapporto di ER su cinque pilastri fondamentali (c.d. “*key pillars*”), sì da orientare il comportamento delle parti, pubblica e privata, verso *standards* più elevati dal punto di vista etico e della trasparenza reciproca:

⁴⁴ Con tale espressione si intende un’operazione o uno schema di pianificazione fiscale la cui giustificazione risiede, in via principale, nell’obiettivo di ottenere un vantaggio fiscale (non spettante secondo la *ratio* delle norme in materia), invece che in concrete esigenze di *business*. Dunque, in assenza di valide ragioni economiche, una o più operazioni saranno ricondotte al concetto di pianificazione fiscale aggressiva, di cui sono stati individuati degli “indici sintomatici”, quali ad esempio:

- il fine di perseguire la doppia non imposizione economica del reddito (nel Paese della fonte produttiva e nel Paese di residenza del contribuente);
- la finalità di ottenere una doppia deduzione di perdite dalla base imponibile;
- attuazione dello schema attraverso lo spostamento di profitti in Paesi a bassa fiscalità, determinando una erosione della base imponibile nei Paesi a fiscalità ordinaria.

⁴⁵ AA.VV., “*Variabile fiscale e corporate governance*”, Position Paper, *Bocconi Alumni Association*, 2016, pp. 14 ss.

⁴⁶ Si noti che lo studio fa riferimento ai c.d. Grandi contribuenti, intesi quali grandi società o gruppi di società ed imprese; infatti, solo all’interno di soggetti di grandi dimensioni è possibile individuare sistemi di gestione e controllo e di strategie fiscali propriamente intese.

⁴⁷ IFA (*International Fiscal Association*), *Initiative on the Enhanced Relationship*, Version 2.3, 2012, p. 12, vedi www.ifa-jb.com.

- *Commercial awareness*, sprona le Amministrazioni a fare propria un'attitudine volta a comprendere il settore di *business* all'interno del quale l'impresa opera, cercando di conoscere lo spirito che anima le decisioni imprenditoriali in modo tale da evitare contenziosi fiscali "superflui";
- *Impartiality*, principio che impone alle Autorità fiscali di risolvere le questioni che vengono loro sottoposte in modo uniforme ed imparziale;
- *Proportionality*, ossia proporzionalità nella gestione delle risorse e loro allocazione tenendo presenti le conseguenze complessive ai fini del gettito. Le Amministrazioni dovranno, dunque, decidere quali contribuenti assoggettare ad ispezioni o verifiche tenendo conto di quali tra essi abbiano tenuto, nei loro riguardi, comportamenti meno collaborativi e trasparenti;
- *Openness e responsiveness*, ossia apertura al dialogo e reattività che le Amministrazioni devono dimostrare nel caso in cui, ad un determinato evento riguardante l'impresa, siano connessi effetti fiscali che è necessario esaminare prima della presentazione della dichiarazione o prima di porre in essere un determinato atto;
- *Disclosure e transparency*, intese come volontà del contribuente di collaborare con l'Amministrazione e di agire in modo trasparente, rispondendo tempestivamente alle richieste di chiarimenti da parte degli uffici e comunicando operazioni future potenzialmente rilevanti; allo stesso modo, l'Amministrazione deve agire in modo trasparente ed in ossequio al sistema di regole adottato.⁴⁸

I vantaggi che l'accesso a questo rapporto conferisce sono molteplici, sia per il contribuente che per le Amministrazioni fiscali. Infatti, lo sviluppo costante di consultazioni preventive consente, da un lato, all'impresa di avere maggiore certezza sul diritto applicabile al suo caso concreto e minori rischi sanzionatori, con una notevole riduzione dei costi di *compliance* e dei danni reputazionali; dall'altro, le Amministrazioni vedono aumentare il gettito fiscale e riducono i costi legati all'instaurazione di controversie presso gli organi giudiziari.

⁴⁸ Cfr. OECD, "Study into the role of tax intermediaries", 2008, p. 5, ove si afferma che: "Revenue bodies need to operate using the following five attributes when dealing with all taxpayers: understanding based on commercial awareness; impartiality; proportionality; openness (disclosure and transparency); and responsiveness."

L'approdo conclusivo, per quanto riguarda il tema in esame, si è avuto con l'emanazione del *report* “*From enhanced relationship to Co-operative Compliance*” (2013), con cui l'OCSE ha teorizzato e suggerito l'adozione di schemi di adempimento collaborativo.⁴⁹

Nonostante la novità linguistica, adottata in conseguenza ai possibili fraintendimenti cui poteva dar luogo la precedente espressione (*enhanced relationship*), da alcuni intesa alla stregua di un rapporto privilegiato tra alcuni contribuenti e l'Amministrazione, in realtà il nuovo documento ha confermato l'impostazione del suo antecedente del 2008.

Allo stesso tempo, esso ha introdotto e sottolineato l'importanza di inserire, all'interno dei sistemi di controllo aziendali, uno strumento di controllo e gestione integrata del rischio fiscale, denominato *Tax Control Framework*,⁵⁰ elemento imprescindibile per l'accesso a regimi di adempimento collaborativo, attraverso il quale i contribuenti possano controllare i rischi di natura patrimoniale e reputazionale connessi alla variabile fiscale.

Il TCF costituisce, altresì, un importante strumento al servizio delle Amministrazioni, in quanto offre una “base di partenza” per valutare la correttezza e l'affidabilità del contribuente, una volta instaurato con lo stesso un rapporto di *co-operative compliance*.

La vera novità introdotta dal *report* si può, dunque, evincere innanzitutto da tale nuovo termine: infatti, esso esprime in maniera più accurata rispetto al passato l'obiettivo che i contribuenti devono perseguire (*compliance*) ed il mezzo attraverso il quale ciò viene reso possibile (*cooperation*), ossia attraverso una relazione di proficua e leale collaborazione tra il Fisco e la platea dei soggetti d'imposta.⁵¹

L'OCSE propone, in sostanza, che le grandi società e il Fisco dialoghino costantemente e preventivamente, in modo da evitare controlli *ex post* - più gravosi sia per le Autorità che per i contribuenti - attraverso un confronto sulle tematiche più rilevanti per il loro *business*, disincentivando comportamenti elusivi o evasivi in danno all'Erario e alla collettività nonché garantendo, *ex ante*, maggiore certezza del diritto e minori costi di *compliance*.

⁴⁹ Cfr. OECD, “*Co-operative Compliance: A Framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*”, 2013.

⁵⁰ Di seguito TCF, di cui si tratterà più approfonditamente nel corso del Capitolo II.

⁵¹ Si veda in proposito la Relazione illustrativa di accompagnamento al D.lgs. n. 128 del 2015, col quale è stato introdotto in Italia il nuovo regime di adempimento collaborativo.

5. I Paesi “apri-pista” nell’implementazione di modelli di *co-operative compliance* (cenni)

Dallo studio OCSE del 2013 emerse che alcuni paesi avessero già adottato, in forme più o meno diverse, schemi di *co-operative compliance*. Tra i primi, l’Australia (2001), il Sud Africa (2004), l’Irlanda e i Paesi Bassi (2005).

Nella maggior parte dei casi si tratta di paesi a *common law*, i quali hanno adottato schemi di accordo formalizzati - cui il contribuente sceglie volontariamente di aderire - che prevedono l’applicabilità degli stessi solo ad alcune categorie di soggetti passivi, sulla base di requisiti oggettivi (*i.e.* contribuenti di grandi dimensioni dotati di un efficace *Tax Control Framework*).⁵²

Il minimo comune denominatore di tali modelli (cc.dd. *compliance programmes*) consiste nella sottoscrizione di un vero e proprio accordo, all’interno del quale vengono identificati tanto i benefici quanto gli obblighi in capo ai contribuenti ed alle amministrazioni finanziarie.⁵³ Tra i benefici, si possono menzionare anzitutto tempi di risoluzione delle controversie assai abbreviati; la creazione di un punto di contatto tra amministrazione e contribuente, in grado di consentire un dialogo continuo su questioni interpretative delle norme tributarie; la riduzione degli adempimenti formali nonché, in caso di accertamento di maggiori imponibili o di violazioni tributarie, delle sanzioni e degli interessi gravanti sul contribuente; la sospensione dei controlli della dichiarazione tributaria e delle attività di ispezione e verifica per l’arco temporale coperto dall’Accordo.

Con riferimento, invece, agli obblighi in capo al contribuente, è essenziale per il funzionamento di qualsiasi modello di *co-operative compliance* che questi informi il suo operato al principio di “*early disclosure*”, ossia fornisca spontaneamente e preventivamente all’ufficio le informazioni rilevanti riguardanti determinate operazioni valutate generalmente rischiose dal punto di vista fiscale, come ad esempio operazioni straordinarie, operazioni con paesi a fiscalità privilegiata, etc.⁵⁴

Tra i modelli cui si è fatto riferimento, meritano sicuramente di essere richiamati in questa sede quelli predisposti dall’Australia e dai Paesi Bassi.⁵⁵

⁵² Fa parziale eccezione il caso dei Paesi Bassi, in cui il c.d. *Horizontal Monitoring* è esteso anche a società di dimensioni più ridotte e, finanche, alle PMI (seppur con i dovuti adattamenti).

⁵³ Cfr. A TOMASSINI, “*Il faro del Fisco su ‘compliance’ e fiscalità internazionale. Commento a circ. Agenzia Entrate 6 agosto 2014 n. 25/E*”, in *Corriere Tributario*, 2014, 39, pp. 308-312.

⁵⁴ Cfr. A. NUZZOLO e P. VALENTE, “*Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco*”, in *Il Fisco*, n. 19, 2014, p. 1853 ss.

⁵⁵ Si rinvia, per una trattazione più approfondita, *infra* Cap. III di questo lavoro.

L’Australia, infatti, è stato il primo Paese ad introdurre uno schema di adempimento collaborativo, formalizzato già nel 2001. L’ATO (*Australian Tax Office*) ha adottato, fin dalla fine degli anni ’90, una strategia volta a creare un rapporto di stretta collaborazione con i contribuenti, sviluppando una mappa di gestione del rischio fiscale e un approccio “piramidale” alle violazioni della normativa da parte dei contribuenti.

Nello specifico, il modello si basa su tre variabili: probabilità di *non-compliance*; conseguenze derivanti dalla *non-compliance* e classificazione del rischio fiscale, derivato dalla combinazione delle altre due variabili. A diversi livelli di rischio fiscale, corrispondono diverse risposte sanzionatorie, così che quanto più il contribuente si pone in una posizione di dialogo e di *disclosure* con il Fisco, tanto più diminuiscono i rischi fiscali e, di conseguenza, diminuiscono i controlli (e le eventuali sanzioni). Vengono, così, individuati quattro archetipi all’interno dei quali i Grandi Contribuenti esaminati possono essere ricondotti:

- Contribuenti ad alto rischio (*High Risk Taxpayers*), ossia quelli con minore propensione alla cooperazione con l’amministrazione e con il più alto livello di rischio fiscale, per i quali sono necessari controlli costanti;
- Contribuenti-chiave (*Key Taxpayers*), cioè quei soggetti che effettuano un monitoraggio fiscale continuo e perciò non incorrono in alcun rischio fiscale,
- Contribuenti a medio rischio (*Medium Risk Taxpayers*), che pur non mostrandosi particolarmente inclini alla collaborazione con l’ufficio, tuttavia adottano sistemi di controllo diminuendo il loro rischio fiscale;
- Contribuenti a basso rischio (*Lower Risk Taxpayers*), soggetti passivi orientati all’adozione del modello di *compliance* e di monitoraggio dei rischi fiscali.⁵⁶

Attualmente, il sistema di *co-operative compliance* australiano si basa sull’ *Annual Compliance Arrangement*. Esso consiste in un accordo spontaneo sottoscritto tra ciascun grande contribuente (c.d. *Large Business*) e l’amministrazione finanziaria ATO e si radica su due elementi fondamentali: innanzitutto, il contribuente deve possedere un adeguato modello di *tax governance* e, inoltre, deve essere intenzionato ad operare in modo aperto e trasparente con l’ufficio.

⁵⁶ Fonte: OECD, “*Co-operative Compliance: A Framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*” - Australian Tax Office, “*Risk differentiation framework*” - 2013.

Un altro precursore del concetto di *co-operative compliance* tra Fisco e contribuenti è il sistema di Monitoraggio Orizzontale (*Horizontal Monitoring*) adottato dai Paesi Bassi a partire dal 2005.

Caratteristica peculiare del modello è, come già si può intuire dalla sua denominazione, lo spostamento su una dimensione “orizzontale” della *compliance* fiscale, ottenuta attraverso la reciproca collaborazione tra le parti del rapporto tributario e la stipulazione di accordi – chiamati “*covenants*” – che consentono di mutare il processo dei controlli e dell’accertamento da un momento successivo alla violazione ad un momento di consultazione preventiva. Questo sistema viene attuato grazie alla stipulazione di accordi tra gli intermediari fiscali presenti sul territorio – c.d. *tax service providers* – e il NTCA (*Netherlands Tax and Customs Administration*), i quali fanno sì che l’Amministrazione possa fare affidamento sul lavoro da essi svolto per conto del cliente (l’imprenditore).

La chiave del monitoraggio orizzontale è l’impegno, assunto dagli intermediari, di presentare dichiarazioni dei redditi accettabili per conto dei loro clienti. Inoltre, sono previste consultazioni costanti e preventive tra le parti su qualsiasi questione fiscalmente rilevante che possa causare una differenza di opinione, prima che vengano presentate le dichiarazioni richieste (consultazioni preliminari). Questo approccio permette alla NTCA di eseguire meno controlli e di fornire una risposta rapida e certa in merito alle valutazioni effettuate, il tutto in un clima di fiducia, comprensione e trasparenza reciproche.

Partecipando al monitoraggio orizzontale, in sostanza, l’imprenditore non solo dà la sua disponibilità a presentare dichiarazioni tempestive e attendibili, ma si impegna anche a versare le imposte in maniera puntuale.⁵⁷

6. L’esperienza italiana ante 2015: il *ruling* internazionale e gli APA

6.1. Premessa: il contesto europeo ed internazionale

Ancora prima che l’OCSE elaborasse il concetto di “relazione rafforzata” o di “cooperazione” - generalmente intesa - tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti, diversi Paesi iniziarono a sentire l’esigenza di disciplinare i rapporti tra le grandi imprese multinazionali ed il Fisco. Ciò per conciliare l’esigenza di tutela dell’interesse pubblico a non veder trasferiti considerevoli profitti in paesi a fiscalità privilegiata, cercando così di

⁵⁷ Cfr. TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION, “*Guide to Horizontal Monitoring Tax service providers*”, 2016; OECD, “*Study into the role of tax intermediaries*”, 2008.

contemperare l'interesse dello Stato alla percezione del corretto ammontare di imposta, da un lato, con quella di certezza del diritto e semplicità dell'obbligazione tributaria manifestata da parte delle imprese, dall'altro.

Già dalla fine degli anni '90, infatti - con la crescente integrazione e globalizzazione del commercio - tematiche quali il regime dei prezzi di trasferimento infragruppo (*transfer pricing*),⁵⁸ erosione della base imponibile e doppie imposizioni assunsero particolare rilievo nei dibattiti interni ai diversi Stati, portando i legislatori nazionali e le Amministrazioni a ricercare procedure in grado di prevenire o, quantomeno, limitare le onerose controversie tra uffici e grandi contribuenti con attività internazionale.

Molti ordinamenti svilupparono, così, strumenti quali il *ruling*, ossia una richiesta di parere all'amministrazione da parte del contribuente circa il trattamento fiscale di una situazione concreta; i c.d. *safe harbours*,⁵⁹ i quali consistono in una sorta di regime di protezione creato con norme *ad hoc* - stabilite per determinate categorie di contribuenti per i quali vengono previste regole semplificate dal punto di vista fiscale - e gli *Advanced Price Agreements*.

Tra gli strumenti per la composizione delle controversie in materia di *transfer pricing* proposti a livello internazionale, gli APA si caratterizzano, appunto, per la loro natura preventiva.

L'OCSE, nelle sue Linee guida sui prezzi di trasferimento, ha definito l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento (APA) come segue: “[...] è un accordo che fissa, prima della realizzazione delle transazioni controllate, una determinata serie di criteri (ad esempio: metodo, elementi comparabili e relative rettifiche appropriate, ipotesi di base sugli sviluppi

⁵⁸ Con il termine *Transfer Pricing* si intende il valore di cessione di un bene o servizio oggetto di scambio tra due o più società controllate residenti in paesi diversi. Le operazioni in oggetto coinvolgono, necessariamente, più giurisdizioni e diverse autorità fiscali, con la conseguenza che ognuna di queste è preposta a vigilare sulla congruenza di tali valori ai fini tributari. Considerando che i gruppi di imprese, nei diversi ordinamenti giuridici, non sono di norma sottoposti a tassazione unitariamente, ma, al contrario, la tassazione viene effettuata in capo alle singole società quali soggetti giuridici autonomi, si pongono per il gruppo problemi di pianificazione del carico tributario complessivo nei diversi Paesi.

L'intervento delle Amministrazioni finanziarie, finalizzato al ricalcolo dei prezzi di trasferimento, può dunque far insorgere problemi di doppia imposizione. Ciò avviene, in particolare, quando una società del gruppo, coinvolta nell'operazione di cessione, debba rettificare i valori attribuiti alla stessa mentre tale rettifica non può essere effettuata anche dall'altra società (collegata estera), in quanto questa ha già versato le imposte dovute. Si evince, dunque, il perché gli Stati adottino da svariato tempo strumenti per la risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing*. G. D'ALFONSO, “*Gli accordi sui prezzi di trasferimento*”, in *A&F*, 2007, 7, p. 39-42.

⁵⁹ I *safe harbours* possono nascere o su istanza della parte interessata, nel qual caso si parla di “*ruling safe harbours*”, ovvero possono essere predisposti per casistiche generali, e prendono il nome di “*general safe harbours*”. Questi ultimi, a loro volta, se hanno ad oggetto l'esclusione di operazioni determinate dalla applicazione di una determinata normativa applicabile al *transfer pricing*, vengono definiti “*threshold safe harbours*”, mentre se si limitano a stabilire un range di valori entro il quale può fluttuare il prezzo di trasferimento infragruppo, sono detti “*range safe harbours*”. Cfr. G. D'ALFONSO, “*Come risolvere le controversie sul transfer pricing*”, in *A&F*, 2000, 6, p. 16 ss.

futuri) per la determinazione dei prezzi di trasferimento applicati a quelle transazioni nel corso di un determinato periodo di tempo. La procedura APA è attivata dal contribuente e implica negoziazioni tra il contribuente stesso, una o più imprese associate e una o più amministrazioni fiscali. Gli APA si pongono l'obiettivo di integrare i tradizionali meccanismi di natura amministrativa e giudiziaria nonché i meccanismi previsti dai trattati per la risoluzione di problemi legati ai prezzi di trasferimento.”⁶⁰

Diversi Stati, conformemente alle Linee guida fornite dall'Organizzazione nel 1995, hanno disciplinato l'istituto. Tra questi, la Spagna ha introdotto degli accordi che si concretizzano nell'accettazione da parte dell'Amministrazione di una proposta del contribuente, riguardante la valutazione preventiva delle operazioni tra soggetti vincolati; il procedimento consiste in una vera e propria negoziazione e il provvedimento emanato è inoppugnabile ed ha efficacia per tre anni; i Paesi Bassi hanno previsto che la procedura possa essere attivata sia su istanza della società residente sia della sua associata estera, l'oggetto possa essere sia specifico (determinate operazioni) che generico (qualsiasi aspetto inerente il *transfer pricing*) e che venga svolta un'analisi dei rischi assunti e degli investimenti effettuati dalle parti.

Diversamente, in Francia, gli APA sono soltanto bilaterali (accordo tra Fisco francese e autorità competente di un altro Paese) e si ispirano alla c.d. procedura amichevole (MAP) prevista dall'art. 25 del modello OCSE: ad una prima fase di confronto tra Ufficio e contribuente e di analisi dei dati, segue una fase istruttoria e negoziale in collaborazione con l'autorità fiscale dell'altro Stato; una volta raggiunto un accordo tra le due Autorità, questo sarà vincolante per il contribuente, il quale sarà sottoposto annualmente ad un'attività di monitoraggio in forza della quale dovrà fornire i dati necessari all'Ufficio per verificare il rispetto delle clausole dell'accordo.

Nel regno Unito sono previste ben due tipologie di accordo, uno unilaterale (che coinvolge solo l'Amministrazione nazionale) e uno bilaterale, mentre negli Stati Uniti, per risolvere le numerose controversie derivanti dalla poca chiarezza delle norme che determinano il “*reasonable profit*” – il prezzo di trasferimento congruo – sono stati introdotti accordi tra l'IRS⁶¹ e le imprese. Tali accordi si basano su alcuni elementi oggettivi e consentono di determinare un prezzo di trasferimento ritenuto ragionevole da entrambe le parti.⁶²

⁶⁰ OECD, “*Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, 1995, par. 4.123.

⁶¹ Internal Revenue Service, l'autorità fiscale degli Stati Uniti.

⁶² Per questa ricostruzione si veda l'articolo pubblicato da S. D'IPPOLITO e S. DI VAIA, “*Ruling internazionale. Cenni sulle Esperienze estere*”, in *Fisco Oggi*, 27 maggio 2004.

6.2. La disciplina nel Decreto-legge n. 269 del 2003

Il legislatore italiano, sulla scia dei *trends* - sviluppatasi in ambito europeo – volti a comporre in maniera amichevole le controversie fra Stati e quelle tra le Amministrazioni finanziarie e contribuenti multinazionali, ha introdotto nel nostro ordinamento l'istituto del *ruling di standard internazionale*, disciplinato all'interno dell'art. 8 del D.l. n. 269 del 2003 (convertito, con modificazioni, nella L. 24 novembre 2003 n. 326)⁶³, con riferimento principale alla disciplina in materia di prezzi di trasferimento.

Tale istituto era da molto auspicato, in quanto la disciplina nazionale del diritto di interpello non consentiva di rivolgere all'Amministrazione istanze volte ad ottenere un parere preventivo negli ambiti disciplinati dall'art. 8.⁶⁴

Esso consisteva in una particolare procedura amministrativa che consentiva alle imprese con attività internazionale di pervenire alla stipulazione di un accordo con l'Amministrazione finanziaria, avente ad oggetto problematiche quali l'individuazione dei criteri di *transfer pricing*, l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia, la determinazione delle *royalties* tra le varie società del gruppo, la distribuzione o percezione di dividendi ecc.

Per quanto concerne l'ambito di applicazione soggettivo della disposizione, dalla lettera della norma e dalle specificazioni rese dal provvedimento attuativo del Direttore

⁶³ Ora abrogato dall'art. 1, co.1 del D.l. n. 147 del 2015, c.d. Decreto internazionalizzazione, che ha modificato la disciplina del *ruling* ed ha introdotto il nuovo art. 31 *ter* al D.P.R. n. 600 del 1973, prevedendo un nuovo strumento che prende il nome di "*Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*" (APA).

⁶⁴ Si riporta, per chiarezza anche in relazione a quanto si dirà in seguito, il testo della norma in esame:

1. *Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura di ruling di standard internazionale, con principale riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties.*
2. *La procedura si conclude con la stipulazione di un accordo, tra il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e il contribuente, e vincola per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e per i due periodi d'imposta successivi, salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti.*
3. *In base alla normativa comunitaria, l'amministrazione finanziaria invia copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni.*
4. *Per i periodi d'imposta di cui al comma 2, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli articoli 32 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo.*
5. *La richiesta di ruling è presentata al competente ufficio, di Milano o di Roma, della Agenzia delle entrate, secondo quanto stabilito con provvedimento del direttore della medesima Agenzia.*
6. *Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.*
7. *Agli oneri derivanti dal presente articolo, ammontanti a 5 milioni di euro a decorrere dal 2004, si provvede a valere sulle maggiori entrate derivanti dal presente decreto."*

dell' Agenzia delle Entrate, emanato il 23 luglio 2004, al *ruling* potevano accedere solo le “*imprese con attività internazionale*”, ossia:

- a) imprese residenti nel territorio dello Stato che, alternativamente o congiuntamente, si trovassero in una delle condizioni di cui all' art. 110, co. 7, del TUIR, in materia di *transfer price*; partecipassero ad imprese non residenti ovvero fossero partecipate dalle stesse; avessero corrisposto a soggetti non residenti interessi, dividendi e royalties; ovvero
- b) imprese non residenti nel territorio dello Stato, esercenti attività in Italia per mezzo di una stabile organizzazione.

La procedura doveva essere attivata su istanza del contribuente, inoltrata al competente Ufficio di *Ruling* internazionale, Direzione centrale Accertamento delle sedi dell' Agenzia delle Entrate di Roma o Milano, a seconda del luogo di domicilio fiscale del contribuente, e doveva contenere - a pena di inammissibilità - una serie di elementi (ad esempio: denominazione dell'impresa, sede legale, codice fiscale o partita IVA, indirizzo in Italia della stabile organizzazione, documentazione in grado di provare il possesso dei requisiti soggettivi richiesti, ecc.), tra cui la chiara indicazione dell'oggetto del *ruling*.⁶⁵

Entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza, l'Ufficio doveva invitare il contribuente a comparire in uno o più incontri al fine di valutare la situazione concreta e la documentazione. La procedura, da concludersi entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza (salvo sospensioni, nel caso in cui fosse necessario attivare la procedura di collaborazione internazionale con le Autorità di un altro Stato), si perfezionava con la stipulazione congiunta di un accordo tra le parti, che rimaneva in vigore per il periodo d'imposta in corso ed i due successivi e vincolava entrambe le parti.

Nello specifico, uno degli effetti principali consisteva nella limitazione imposta ai funzionari e agli impiegati dell'Ufficio i quali, in tale arco temporale, non potevano effettuare i controlli e gli accertamenti previsti dagli artt. 32 ss. D.P.R. n. 600 del 1973, se non con riferimento a questioni diverse da quelle oggetto di accordo.

⁶⁵ A questo proposito, il Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate precisava che l'oggetto del *ruling* potesse essere alternativamente costituito dalla preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale ai fini della disciplina sul *transfer price*, dall'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e *royalties* o di altre componenti reddituali a o da soggetti non residenti ovvero relative all'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente o, viceversa, alla stabile organizzazione in un altro Paese di un soggetto residente. Cfr. G. PEZZUTO, “*Ancora sul ruling internazionale: il provvedimento attuativo dell' Agenzia delle Entrate*”, *Il Fisco*, 2005, 11, p. 1544.

L'accordo poteva essere modificato, nel caso in cui fossero intervenuti mutamenti delle circostanze di diritto o di fatto rilevanti - sempre previo contraddittorio con l'Ufficio competente - ovvero risolto dall'Amministrazione a seguito di violazioni gravi da parte del contribuente, e rinnovato con richiesta da presentare almeno 90 giorni prima dello scadere del termine.

6.3. Le novità del “Decreto internazionalizzazione”. Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione

Come si è avuto modo di anticipare, la disciplina del *ruling* di *standard* internazionale, così come prevista dall'art. 8 sopracitato, è stata abrogata ad opera del D.l. n. 147 del 2015, c.d. Decreto Internazionalizzazione, il quale ha introdotto il nuovo istituto degli *Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale* ed ha modificato la disciplina del “vecchio” interpello internazionale, livellando il nostro ordinamento con quello dei Paesi più avanzati che, già anni addietro, avevano disciplinato gli APA.⁶⁶

In particolare, l'intervento normativo ha aggiunto il nuovo art. 31 *ter* al D.P.R. n. 600 del 1973, che consente alle imprese con attività internazionale di avvalersi di un mezzo di definizione preventiva e vincolante della loro situazione tributaria ed il cui ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione risulta più esteso rispetto a quello dell'abrogato *ruling* internazionale. La collocazione della nuova norma sicuramente non è casuale. Infatti, essa si inserisce nel Titolo IV del Decreto, disciplinante “*Accertamenti e controlli*” in capo all'Amministrazione, ed esprime chiaramente la volontà del legislatore di impartire una “inversione di rotta” ai rapporti tra contribuente ed AF, relegando il controllo successivo a momento eventuale di tale rapporto e favorendo, di contro, forme di comunicazione preventiva e di cooperazione in grado di esplicitare la pretesa impositiva in accordi consensuali e partecipativi.⁶⁷

Un'altra novità significativa rispetto alla previgente disciplina consiste nella possibilità, per le imprese ammesse alla procedura, di avvalersi del “*roll-back*” dell'APA, cioè della vincolatività retroattiva dell'accordo, con riferimento a periodi di imposta precedenti alla

⁶⁶ Tale intervento normativo è stato adottato in attuazione della Delega conferita al Governo con la Legge n. 23 del 2014 concernente le “Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 22 settembre 2015; il decreto ha anche introdotto una nuova forma di interpello, c.d. *interpello sui nuovi investimenti*. Si segnala che, in attuazione della medesima legge, è stato emanato anche il D.l. n. 128 del 2015, che ha introdotto in Italia il regime di adempimento collaborativo (“*Co-operative compliance*”) tra Fisco e Grandi contribuenti, su cui vedi *infra* Cap. II di questo lavoro.

⁶⁷ Si veda AA.VV., *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*, diretto da P. Valente, Milano, 2017, p. 78.

sua stipulazione (fino all'anno di presentazione dell'istanza di ammissione) – si noti, senza applicazione di alcuna sanzione avvalendosi degli istituti del ravvedimento operoso o della dichiarazione integrativa - qualora: vi siano esigenze di continuità rispetto a circostanze analoghe, in fatto e in diritto, già oggetto di accordi conseguenti a procedure amichevoli (MAP) previste dalle Convenzioni bilaterali; ovvero, più in generale, vi siano identiche circostanze di diritto e di fatto nell'ambito di annualità precedenti alla conclusione dell'accordo, ma non antecedenti la presentazione della stessa istanza di accordo preventivo.⁶⁸

Sotto il profilo dei soggetti ammessi alla procedura, disciplinata dall'art. 31 *ter*, si nota che anche la nuova norma fa riferimento alle “*imprese con attività internazionale*”, ossia quelle imprese che operano o che auspicano di operare dall'estero nel territorio italiano, ovvero dal territorio dello Stato verso l'estero. In proposito, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2016,⁶⁹ ha specificato che per impresa con attività internazionale debba intendersi:

- l'impresa che si trovi in una delle condizioni di cui agli artt. 166 e 166 *bis* del TUIR (per quanto riguarda la previa definizione dei valori di uscita o ingresso in caso di trasferimento della residenza);
- l'impresa, non residente, che intenda esercitare in Italia la propria attività per mezzo di una stabile organizzazione entro il periodo di imposta successivo a quello in cui viene presentata l'istanza (per valutare preventivamente la sussistenza dei requisiti per la configurazione della stabile organizzazione, ai sensi dell'art. 162 del TUIR nonché delle convenzioni contro le doppie imposizioni vigenti).⁷⁰

Al di fuori di queste due specifiche previsioni, il par. 1.1 del Provvedimento chiarisce che, con riguardo a tutti gli altri possibili ambiti oggetto del *ruling*, per “impresa con attività internazionale” deve intendersi:

- qualunque impresa, *residente* nel territorio dello Stato ai fini delle imposte sui redditi che, alternativamente o congiuntamente: a) si trovi in una delle condizioni ex art. 110, co. 7 del TUIR; b) abbia un patrimonio, fondo o capitale partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di essi; c) abbia

⁶⁸ Alcuni autori ritengono che tale previsione serva a creare un meccanismo di continuità, al fine di evitare di trattare in maniera discriminatoria dal punto di vista temporale rapporti fiscalmente identici. Vedi per tutti C. ROMANO e D. CONTI, “*Accordi preventivi ed interpello per gli investitori: novità, evoluzione e comparazione*”, in *Corriere Tributario*, 2015, 44, p. 4396 ss.

⁶⁹ Provvedimento recante “*Disposizioni per l'attuazione della disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*”, che ha sostituito il precedente Provvedimento del 23 luglio 2004.

⁷⁰ Così è specificato nei paragrafi 1.4 e 1.5 del Provvedimento del 21 marzo 2016.

corrisposto a soggetti non residenti o abbia percepito da questi interessi, dividendi, *royalties* o altri componenti reddituali; d) eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato;

- qualunque impresa, *non residente* nel territorio dello Stato, che eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in Italia (qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni in materia di imposte sui redditi).

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione della nuova disciplina, la procedura di *ruling* può essere attivata in relazione ai seguenti ambiti:

a) preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale del *transfer pricing*, ai sensi dell'art. 110, co. 7 del TUIR, e dei valori di ingresso o di uscita degli attivi e passivi nel caso di trasferimento della residenza fiscale all'estero o in Italia (artt. 166 e 166 *bis* TUIR);

b) valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che determinano la configurazione di una stabile organizzazione in Italia (artt. 162 ss. TUIR);

c) applicazione ad un caso concreto di norme riguardanti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e *royalties* o altri componenti reddituali (da/verso l'estero);

d) *patent box*, in particolare per la definizione del reddito agevolato ai fini della disciplina di cui all'art. 1, co. 37 ss., della L. n. 190 del 2014.

Si può notare, come già accennato precedentemente, che l'ambito di applicazione del nuovo istituto è stato esteso anche ai metodi di calcolo dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza fiscale. È bene precisare, inoltre, che le materie descritte nella norma, e che possono formare oggetto di *ruling*, non sono tassative ma costituiscono in genere il principale oggetto degli accordi, come si evince dalla lettera dell'art. 31 *ter* che prevede l'applicabilità della procedura “*con principale riferimento*” (non esclusivo!) a tali ambiti.

6.4. La procedura, la conclusione dell'accordo e la sua efficacia

Secondo quanto previsto dal par. 2 del Provvedimento, cui l'art. 31 *ter* rinvia per la disciplina dello svolgimento della procedura nonché per l'individuazione dell'Ufficio competente, il procedimento di *ruling* viene avviato attraverso istanza di accesso da parte del contribuente rivolta all'Ufficio Accordi preventivi e Controversie Internazionali presso la Direzione Centrale Accertamento, Settore Internazionale, delle sezioni di Milano o Roma.

Le informazioni che devono essere necessariamente contenute dall'istanza – a pena di inammissibilità della stessa - possono suddividersi in due categorie: informazioni a carattere *generale* (informazioni relative alle generalità dell'impresa istante⁷¹ e indicazione chiara dell'oggetto dell'istanza, del tipo di accordo richiesto e allegazione della documentazione comprovante il possesso dei requisiti relativi all'impresa) e informazioni riguardanti la *tipologia di accordo richiesto* (elementi essenziali per accedere ad uno specifico accordo).⁷² L'istanza deve essere redatta in carta libera e sottoscritta dal legale rappresentante dell'impresa – o da altra persona munita dei relativi poteri – e deve essere inviata tramite lettera raccomandata.

È prevista, inoltre, una fase preliminare ed eventuale di c.d. *pre-filing*, che consente all'impresa, prima di presentare l'istanza, di richiedere un incontro con i rappresentanti dell'Ufficio volto ad ottenere chiarimenti e/o indicazioni in merito alla procedura.⁷³

Entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza l'Ufficio, dopo aver esaminato la documentazione presentata, dichiara l'ammissibilità della stessa ovvero la sua inammissibilità o improcedibilità (nel qual caso, l'Ufficio dovrà comunicarlo al contribuente, fissando un termine per permettergli di integrare l'istanza o la documentazione).

La procedura è distinta in due tipologie, a seconda che si tratti di accordi preventivi in materia di *transfer pricing*, attribuzione di utili o perdite ad una stabile organizzazione, trattamento fiscale di dividendi, interessi e *royalties* ovvero accordi preventivi volti ad identificare i requisiti per escludere o configurare una stabile organizzazione nel territorio italiano in base alle disposizioni interne e convenzionali in vigore.⁷⁴

Nel primo caso l'Ufficio, terminata la fase istruttoria, potrà convocare il contribuente per verificare la completezza della documentazione, richiedere documentazione integrativa e definire i termini di svolgimento della procedura in contraddittorio con l'impresa con la

⁷¹ In particolare: denominazione dell'impresa, sede legale o domicilio fiscale, codice fiscale e/o partita IVA e, eventualmente, domiciliatario nazionale presso il quale devono essere inoltrate le comunicazioni attinenti alla procedura.

⁷² Elementi indicati ai paragrafi 2.4-2.8 del Provvedimento.

⁷³ Tale fase era prevista anche per il previgente *ruling* internazionale e, secondo quanto rilevato dalla seconda edizione del "Bollettino del Ruling di standard internazionale" del 2013, deriva dalla "*manifestazione di un interesse del contribuente*" ed è caratterizzata "*da elementi di informalità rispetto alla procedura di ruling e può avvenire anche in forma anonima senza alcuna identificazione del contribuente, deve avere ad oggetto tematiche di carattere generale e non può affrontare in dettaglio specifiche fattispecie.*"

⁷⁴ Cfr. G. ASCOLI e M. PELLECCIA, "*Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente*", in *Il Fisco*, 2015, 15, pp. 1452-1457.

possibilità di prevedere più incontri, ma il termine ultimo per il completamento del procedimento è di 180 giorni dal ricevimento dell'istanza.⁷⁵

Inoltre, l'Ufficio potrà effettuare accessi presso i luoghi di svolgimento dell'attività secondo i tempi concordati con il contribuente. Di tutte le attività svolte in contraddittorio dovrà essere redatto processo verbale da rilasciare in copia al contribuente.

La procedura si perfeziona con la stipulazione dell'accordo, da parte del responsabile dell'Ufficio e del legale rappresentante dell'impresa, nel quale vengono individuati gli elementi oggetto dell'istanza.

Nel secondo caso, invece, è prevista una duplice fase.⁷⁶ Ad una prima fase *documentale* – sostanzialmente coincidente con la fase istruttoria già esaminata, che prevede la disamina della documentazione e degli elementi dell'istanza – segue una fase *operativa*, nel corso della quale l'Ufficio dovrà effettuare uno o più accessi per prendere diretta cognizione degli elementi utili ai fini istruttori. Dunque, diversamente dalla procedura analizzata precedentemente, in questo caso l'accesso è obbligatorio (ma dovrà, sempre e comunque, essere concordato con il contribuente). In ogni caso dovrà essere redatto un p.v. che dia conto di tutte le attività svolte.

Anche in questo caso, la procedura si conclude con la stipulazione di un accordo.

In entrambe le ipotesi, qualora non dovesse essere raggiunto alcun accordo, dovrà essere redatto processo verbale.

L'accordo raggiunto all'esito di una delle due procedure ora indicate è vincolante per le parti ed ha efficacia per il periodo di imposta nel corso del quale viene stipulato e per i quattro successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto e di diritto rilevanti ai fini dell'accordo e risultanti dallo stesso.⁷⁷

Merita segnalare che la nuova disposizione disciplinante gli APA presenta una importante innovazione rispetto alla previgente disciplina, prevedendo l'idoneità dell'accordo a produrre i suoi effetti anche in periodi di imposta precedenti alla stipula in due ipotesi.

Infatti, gli accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri (a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali) vincolano le parti in sede di

⁷⁵ Tuttavia, il termine è sospeso nel caso in cui vengano attivati strumenti di cooperazione internazionale con altre Amministrazioni estere.

⁷⁶ La disciplina è contenuta all'interno del par. 5 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

⁷⁷ Il previgente *ruling* di *standard* internazionale, invece, ai sensi dell'art. 8 D.L. n. 269 del 2003, era vincolante per il periodo di imposta in corso al momento della stipulazione e per i due periodi di imposta successivi (vedi *supra* questo paragrafo).

ruling, con decorrenza dei relativi effetti a partire dai periodi di imposta precedenti a quello in cui è stato concluso l'accordo preventivo, ma non anteriori alla presentazione della relativa istanza.

Infine, come si è già detto, altro aspetto dalla novità dirompente è che l'efficacia dell'accordo possa essere fatta retroagire – dietro richiesta del contribuente – ai periodi di imposta compresi fra il momento di presentazione dell'istanza e quello di stipulazione dell'accordo, consentendo al contribuente di rettificare il comportamento precedentemente tenuto senza applicazione di alcuna sanzione (mediante il ravvedimento operoso o la rettifica della dichiarazione).

Con riferimento alla prima ipotesi, l'estensione retroattiva dell'efficacia del *ruling* è, evidentemente, necessaria, in quanto la vincolatività dell'accordo tra Ufficio e contribuente deve conformarsi alle modalità ed ai termini previsti nell'accordo con l'Autorità estera; nella seconda ipotesi, di contro, consente al contribuente di beneficiare dei termini dell'accordo anche in riferimento a periodi d'imposta pregressi, garantendogli certezza in merito alle posizioni dell'Ufficio e senza l'applicazione delle relative sanzioni.

L'accordo stipulato è soggetto a verifica, con possibilità per l'amministrazione di richiedere al contribuente documentazione ed elementi informativi e di accedere presso i luoghi di svolgimento dell'attività. Qualora vengano rilevate violazioni rilevanti dell'accordo da parte dell'impresa, l'Ufficio procede – con atto motivato – a comunicarle al contribuente, invitandolo a far pervenire, entro 30 giorni decorrenti dalla data della comunicazione, memorie in sua difesa. Se il contribuente non produce alcuna memoria o se quelle prodotte sono considerate inidonee, l'accordo si considera risolto a partire dalla data in cui si è accertata la violazione.⁷⁸

Per concludere, l'accordo può essere modificato, dietro iniziativa del contribuente o dell'Amministrazione, rispettivamente per mutamento delle condizioni di fatto o di diritto su cui si basava ovvero per la sopravvenienza di circostanze non previste né prevedibili dal contribuente, che abbiano inciso significativamente sulla validità dei termini dell'accordo precedentemente raggiunto.

⁷⁸ Ovvero, qualora tale data non sia identificabile con precisione, a partire dalla data di stipulazione.

Ai sensi del punto 8 del Provvedimento, sono considerate violazioni rilevanti:

- uno o più episodi di inosservanza dell'accordo in grado di produrre effetti sostanzialmente incompatibili con le finalità stesse dell'accordo;
- uno o più episodi di mancata collaborazione o trasparenza che, considerati complessivamente, non consentano di poter efficacemente verificare il rispetto dell'accordo nei tempi e nei modi stabiliti.

L'accordo può essere rinnovato su istanza del contribuente, da far pervenire all'Ufficio almeno 90 giorni prima della scadenza e con le medesime modalità previste per l'istanza di avvio della procedura. L'Ufficio dovrà, in tal caso, comunicare all'impresa l'avvio della fase istruttoria ovvero il rigetto della richiesta (con atto motivato) almeno 15 giorni prima della scadenza.

7. (Segue): Il tutoraggio fiscale nel D.l. n. 185/2008

Con l'art. 27, commi 9-14, del Decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 (convertito, con modificazioni, nella Legge 28 gennaio 2009, n. 2) è stato istituito il c.d. "Tutoraggio fiscale dei Grandi Contribuenti".⁷⁹

⁷⁹ La norma dispone quanto segue: "co.9. Per le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e le dichiarazioni IVA delle imprese di più rilevante dimensione, l'Agenzia delle entrate attiva un controllo sostanziale, di norma, entro l'anno successivo a quello della presentazione.

10. Si considerano imprese di più rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro. Tale importo è gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011. Le modalità della riduzione sono stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, tenuto conto delle esigenze organizzative connesse all'attuazione del comma 9.

11. Il controllo sostanziale previsto dal comma 9 è realizzato in modo selettivo sulla base di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, sul profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali.

12. Le istanze di interpello di cui all'articolo 11, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 21, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e all'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, proposte dalle imprese indicate nel precedente comma 10 sono presentate secondo le modalità di cui al regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 13 giugno 1997, n. 195, ed il rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta viene verificato nell'ambito del controllo di cui al precedente comma 9.

13. Ferme restando le previsioni di cui ai commi da 9 a 12, a decorrere dal 1° gennaio 2009, per i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a cento milioni di euro, le attribuzioni ed i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono demandati alle strutture individuate con il regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 71, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.

14. Alle strutture di cui al comma 13 sono demandate le attività:

a) di liquidazione prevista dagli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativa ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi;

b) di controllo formale previsto dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativa ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi;

c) di controllo sostanziale con riferimento alla quale, alla data del 1° gennaio 2009, siano ancora in corso i termini previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

d) di recupero dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con riferimento ai quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, siano in corso i termini per il relativo recupero;

e) di gestione del contenzioso relativo a tutti gli atti di competenza delle strutture stesse;

e-bis) di rimborso in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, relativo ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi."

Tale intervento è stato dettato da esigenze di miglioramento dell'efficacia delle diverse attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, le quali hanno indotto il legislatore e l'Amministrazione finanziaria a puntare non più solo sulla quantità dei propri interventi ma altresì sulla loro qualità. Ciò è stato reso possibile attraverso una selezione – in via preliminare – delle aree di intervento e una attenta analisi delle vicende riguardanti i soggetti con fattori di rischio più elevati, secondo uno schema che, ispirandosi alle esperienze di altri Paesi in materia, fosse in grado di incentivare una maggiore *compliance* tra Fisco e contribuente (nell'auspicio di un progressivo aumento del gettito su base volontaria, c.d. *self-compliance*).

Questo indirizzo, oltre ad evidenziare una crescente consapevolezza del legislatore circa la necessità di implementare sistemi volti ad intercettare situazioni di effettiva e consistente evasione – finalizzati, oltre che al recupero delle imposte evase, anche e soprattutto al conseguimento di un sostanziale cambiamento dei comportamenti fiscalmente scorretti – si poggia anche sulla convinzione che l'incremento del gettito non possa che derivare dal binario “adempimento spontaneo-effetto dissuasivo del controllo”.⁸⁰

L'Amministrazione ha così deciso di focalizzare i controlli su diverse macrotipologie di contribuenti (grandi e medie imprese, piccole imprese e lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche) e di adottare schemi e metodi differenziati con riferimento a ciascuna categoria, sviluppando al contempo appositi sistemi di valutazione del rischio di evasione e/o elusione che tengono conto delle particolarità della realtà territoriale ed economica all'interno della quale il soggetto opera.⁸¹

Queste finalità hanno determinato, dunque, anche dei rilevanti mutamenti nell'organizzazione – sia a livello centrale che territoriale – dell'Agenzia delle Entrate, con la previsione di specifiche attribuzioni alle strutture delle Direzioni regionali, che sono state

⁸⁰ Così S. VISCIONE, “Tutoraggio per i ‘grandi contribuenti’”, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2010, 5, pp. 44-47.

⁸¹ Tale obiettivo è specificato dall'Agenzia espressamente nella Circolare del 9 aprile 2009, n. 13/E, nella quale si afferma che: “*Va subito sottolineato che la riorganizzazione in atto del dispositivo di contrasto dell'evasione, a livello centrale, regionale e locale, ha inteso perseguire specificamente le seguenti finalità:*

- *focalizzare distintamente l'azione di controllo sulle diverse macro-tipologie di contribuenti (grandi e medie imprese, piccole imprese e lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche);*
- *adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macro-tipologia e coerenti con altrettanto distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione e/o di elusione da sviluppare tenendo anche conto delle peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica.*

L'approccio basato sulla valutazione del rischio di evasione e/o di elusione, riferita a ciascuna macro-tipologia e tarata sulle peculiarità locali, riveste una valenza strategica. Esso comporta, infatti, la allocazione ottimale delle risorse (sia in termini quantitativi che qualitativi) in funzione dell'andamento e della concentrazione del detto rischio, e la altrettanto ottimale selezione delle posizioni, così come dei fenomeni da sottoporre a controllo, evitando di perseguire situazioni di scarsa rilevanza o mere violazioni di carattere formale (in quanto a basso rischio).”

dotate della competenza per tutte le attività di controllo ed accertamento, di liquidazione delle dichiarazioni, di gestione del contenzioso e soprattutto, per quanto qui interessa sottolineare, delle attività di "tutoraggio" previste dai commi da 9 a 14 dell'art. 27 del c.d. Decreto anti-crisi.

7.1. I profili soggettivi di applicazione e i criteri di determinazione del parametro di riferimento

In fase di introduzione del regime, la normativa prevedeva una temporanea distinzione tra “*grandi contribuenti*” (con volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro) e “*imprese di più rilevanti dimensioni*”, prevedendo l'assoggettamento al regime di tutoraggio soltanto per la seconda categoria, ossia per i contribuenti che conseguissero un volume d'affari o ricavi non inferiori a 300 milioni di euro (progressivamente ridotti a 200 milioni, fino al 2010, 150 milioni fino al 2011).⁸² Le due soglie si sono, in seguito, sovrapposte, con decorrenza dal 31 dicembre 2011, comportando l'applicabilità del regime ai contribuenti il cui volume d'affari o ricavi non sia inferiore a 100 milioni di euro.⁸³

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 aprile 2009, prot. 2009/54291, sono stati individuati i criteri in base ai quali, per ciascun periodo d'imposta, viene determinato il parametro di riferimento utile per attribuire la qualifica di Grande contribuente (all'interno della quale rientrano ora anche le imprese di più rilevanti dimensioni), rappresentato, come si è già detto, dal valore più elevato tra il volume d'affari, i ricavi o i compensi dichiarati.

Detto provvedimento ha stabilito, anzitutto, un *criterio generale* per la determinazione della soglia di riferimento (prima 300, poi 200, ora 100 milioni di euro), effettuata prendendo in considerazione il valore più elevato, risultante dalle dichiarazioni presentate dal singolo contribuente, tra i ricavi⁸⁴ di cui all'art. 85, comma 1, lett. a) e b), del TUIR ed il volume

⁸² L'art. 27 D.l. 185 del 2008 prevedeva, infatti, al co. 10: “*Si considerano imprese di più rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro. Tale importo è gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011. Le modalità della riduzione sono stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, tenuto conto delle esigenze organizzative connesse all'attuazione del comma 9*” (i.e. allo svolgimento dei controlli sostanziali delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e dichiarazioni IVA).

⁸³ Tale diminuzione della soglia ha determinato un notevole ampliamento della platea dei soggetti interessati, aumentati a circa 3.200 unità nel 2012. Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 18/E del 2012; S. CAPOLUPO, “*L'agenzia delle entrate individua i criteri di selezione dei contribuenti da sottoporre ai controlli*”, in *Corriere Tributario*, 2012, 28, pp. 2162-2168.

⁸⁴ Rilevano come ricavi i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

d'affari⁸⁵ ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972. (Per gli esercenti arti e professioni, invece, rilevava l'ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni *ex art. 53, comma 1, del TUIR*).⁸⁶

Per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese di assicurazione è previsto, oltre al criterio generale, un *criterio addizionale* in base al quale rilevano anche altre componenti di reddito. In particolare, è stato stabilito che per tali enti, oltre ai criteri valevoli per la generalità dei contribuenti, debba essere considerata anche la somma di ulteriori dati – che esprimono le più significative componenti positive della gestione caratteristica – indicati nelle dichiarazioni fiscali relative a ciascun periodo d'imposta, quali: gli interessi attivi e i proventi assimilati, i proventi di azioni o quote rappresentative di partecipazioni in organismi di investimento collettivo, le commissioni attive, i profitti da operazioni finanziarie e gli altri proventi di gestione (per le imprese bancarie/enti finanziari); i premi di competenza, i premi di esercizio ed altri proventi tecnici (per le imprese assicurative).⁸⁷

Vengono, in seguito, dettati due *criteri speciali* nel caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare e di periodi d'imposta per i quali non siano ancora scaduti i termini di presentazione delle relative dichiarazioni (fino al novantesimo giorno successivo al termine stesso).

Nel primo caso, il paragrafo 3.1. dispone che il parametro di riferimento vada individuato assumendo il valore più elevato tra i dati riportati all'interno della dichiarazione dei redditi ed il volume d'affari dichiarato per l'anno precedente a quello di chiusura del periodo medesimo; nel secondo caso, invece, il parametro sarà individuato tenendo conto dei dati indicati nella dichiarazione presentata.

Nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, il Provvedimento precisa che le attribuzioni ed i poteri previsti dall'art. 27, co. 13 e 14 (ossia: liquidazione, controllo formale, controllo sostanziale, recupero crediti non spettanti o inesistenti utilizzati in compensazione, gestione del contenzioso) permangono in capo agli uffici locali o all'ufficio controlli delle Direzioni provinciali. Nei casi, invece, di dichiarazione priva dei dati necessari ai fini in esame o dichiarazione riportante dati errati, la Direzione centrale Accertamento avrà la facoltà di individuare i Grandi contribuenti in base ai dati ricavabili dal bilancio e da

⁸⁵ Per volume d'affari (campo VE50 della dichiarazione IVA 2018), invece, si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, registrate o soggette a registrazione con riferimento ad un anno solare (rientrano anche le operazioni esenti e le operazioni non imponibili), tenendo conto delle eventuali variazioni dall'imponibile o dall'imposta, mentre non rilevano le cessioni di beni ammortizzabili nonché i passaggi interni dei beni tra attività separate.

⁸⁶ Paragrafo 1 del Provvedimento.

⁸⁷ Paragrafo 2 del Provvedimento.

qualsiasi altra informazione a sua disposizione (salvo, naturalmente, quanto rilevato in sede di accertamento).⁸⁸

7.2. I profili operativi del sistema, la competenza degli uffici

Sotto il profilo pratico, l'attività di tutoraggio consiste essenzialmente in un monitoraggio dei comportamenti posti in essere dai grandi contribuenti, mediante l'utilizzo di schemi diversificati in funzione delle caratteristiche peculiari di tali soggetti e della realtà economica all'interno della quale essi svolgono la propria attività.

In questo senso, il regime rappresenta lo strumento attuativo delle previsioni di cui all'art. 27 (co.9-12) del D.l. n. 185 del 2008, che prevede l'attivazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, di un tempestivo controllo sostanziale sulla posizione fiscale delle imprese di più rilevante dimensione, a partire dalla dichiarazione dei redditi e dichiarazione IVA presentate per il periodo d'imposta.

Ne deriva che gli strumenti di controllo tradizionalmente adottati dagli Uffici (ad esempio gli accessi, le ispezioni, le verifiche, ecc.) vengono ad essere utilizzati in funzione della ed in relazione all'analisi del livello di rischio di sottodimensionamento della base imponibile stimato per ciascun contribuente. Il controllo sostanziale, dunque, ai sensi dei commi 11 e 12 dell'art. 27 in esame, si fonda su specifiche analisi di rischio aventi ad oggetto il settore produttivo in cui si esplica l'attività dell'impresa, ovvero il profilo di rischio individuale della stessa, dei propri soci, delle imprese partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali, e tiene conto inoltre del rispetto o meno delle soluzioni rese dall'Agenzia delle entrate in risposta alle istanze di interpello presentate dal contribuente.

Momento centrale dell'attività di tutoraggio è la "scheda di analisi del rischio". Essa viene predisposta per tutti i contribuenti di grandi dimensioni e indica, oltre all'attività istruttoria espletata, tutti quegli elementi informativi in grado di attribuire a ciascun contribuente uno specifico livello di rischio e viene strutturata in maniera tale da fornire una visione d'insieme circa la posizione fiscale del contribuente nonché i comportamenti da questo tenuti nell'adempimento delle sue obbligazioni tributarie.

Gli elementi informativi – propedeutici al tutoraggio – possono essere ricavati sia da previsioni normative (analisi settoriale, analisi del rischio specifico, esame delle operazioni effettuate, esame dei rapporti con soci e partecipate, controllo degli interpelli), sia dall'analisi del rapporto tra il soggetto passivo e il Fisco (ad esempio, le richieste di rimborso

⁸⁸ Paragrafi 4.1 e 4.2 del Provvedimento.

presentate, gli esiti dei precedenti controlli, lo stato del contenzioso, la puntualità nei pagamenti, le informazioni qualificate da fonti esterne, ecc.).⁸⁹

A questa fase segue, poi, quella di attribuzione del livello di rischio, che sarà graduato a seconda della individuazione della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare ai fini del controllo. Se il livello di rischio è alto, il controllo verrà sviluppato attraverso strumenti più incisivi e penetranti rispetto a quelli utilizzabili nei confronti di soggetti che presentano una intensità minore di rischio, per i quali il controllo potrà esaurirsi nella mera predisposizione della scheda e del suo costante aggiornamento, eventualmente integrando o rettificando gli elementi informativi rilevanti. Viceversa, bisognerà monitorare costantemente alcuni elementi legati ad importanti fattori di rischio (suggeriti anche dall'OCSE), quali:

- gli schemi di pianificazione fiscale internazionale;
- le politiche di utilizzo strumentale delle perdite fiscali;
- le forme di arbitraggio basate sullo sfruttamento di strumenti finanziari complessi;
- le politiche di *transfer pricing* non in linea con il principio del valore normale.⁹⁰

Il livello di intensità del rischio attribuito, che deve essere verificato con cadenza almeno annuale, sarà correlato non soltanto alla stima della probabilità che il contribuente ponga in essere determinate condotte non conformi al corretto e puntuale assolvimento dei suoi obblighi tributari, ma anche alla verifica del suo atteggiamento nei confronti dell'AF, con particolare riguardo alla sua propensione alla trasparenza e alla collaborazione.

I vantaggi connessi al tutoraggio si esplicano, dunque, per il contribuente, essenzialmente in una riduzione dei controlli "a sorpresa", consentendo ai contribuenti che si dimostrino maggiormente trasparenti e collaborativi nei confronti del Fisco di dialogare con le strutture territorialmente competenti, onde evitare contestazioni potenzialmente molto gravose per l'impresa e, per l'Amministrazione Finanziaria, in un'allocazione delle risorse qualitativamente più "mirata", pianificando i controlli in maniera differenziata sulla base del livello di rischio attribuito a ciascuna impresa.

⁸⁹ Si veda S. VISCIONE, "Tutoraggio per i 'grandi contribuenti'", in *Pratica Fiscale e Professionale*, 5, 2010, pp. 44-47.

⁹⁰ In particolare, la Circolare n. 18/E, cit. dell'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che: "considerato il rilevante numero di transazioni che ricadono nell'ambito di applicazione dell'art. 110, comma 7, del TUIR, fermo restando quanto già indicato nella circolare n. 21/E del 2011, si rammenta l'esigenza di procedere ad una adeguata ed equilibrata valutazione della documentazione acquisita in sede di controllo nei confronti dei contribuenti che hanno aderito al regime degli oneri documentali, al fine di verificare la sussistenza o meno di un impegno dell'impresa a rendere trasparente il processo di determinazione dei prezzi delle proprie transazioni infragruppo". Cfr. P. VALENTE, "Verifiche fiscali di transfer pricing: selezione dei contribuenti e attività ispettive", in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2013, 5.

Relativamente all'aspetto organizzativo, l'Agenzia delle entrate, al fine consentire la selezione dei soggetti da controllare, utilizzare una migliore e più approfondita conoscenza delle realtà economiche locali e facilitarne la condivisione, è articolata su base centrale, regionale e provinciale.

I Grandi contribuenti oggi – soggetti con volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro – sono collocati nell'area di competenza delle strutture regionali, (ancorché i criteri inizialmente utilizzati per la loro qualificazione siano stati modificati rispetto al passato). Al riguardo, è opportuno chiarire che, ai fini della competenza delle Direzioni regionali, non ha alcuna rilevanza la forma giuridica utilizzata per l'esercizio dell'impresa. Ne consegue che, ai fini della competenza, rileva esclusivamente l'importo del volume di affari o ricavi conseguito, per cui rientrano nell'area operativa della disposizione non solo le società di persone e di capitali, ma anche le imprese individuali, gli enti commerciali, e, ipoteticamente (qualora dovessero superare la soglia per tale categoria di reddito, ma è piuttosto difficile) gli enti non commerciali.⁹¹

La variazione della soglia inizialmente fissata per la qualifica di impresa di grandi dimensioni, con conseguente passaggio della competenza alle Direzioni regionali ha, dunque, notevolmente incrementato la platea dei contribuenti rientranti nelle attribuzioni di queste ultime. A tal fine, il controllo sostanziale sarà eseguito dalle diverse strutture con riferimento all'ammontare dei ricavi ovvero del volume d'affari registrato alla chiusura dell'esercizio.

Le Direzioni Regionali e quelle Provinciali (Trentino e Alto Adige) svolgono, nell'ambito della rispettiva regione o provincia, attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso. Alle stesse è affidata la competenza per lo svolgimento, con riferimento ai Grandi contribuenti, delle attività di liquidazione della dichiarazione; di controllo formale; di recupero crediti inesistenti utilizzati dal contribuente in compensazione; attività in materia di rimborsi di imposte dirette e IVA.

Infine, per quanto riguarda le strutture centrali – che forniscono supporto strategico e operativo alle Direzioni Regionali – all'interno della Divisione Contribuenti è stata istituita la Direzione Centrale Grandi Contribuenti, articolata in Ufficio del Direttore Centrale;

⁹¹ Cfr. S. CAPOLUPO, "Rivisti i criteri per le imprese di più rilevante dimensione", in *Corriere Tributario*, 2010, 6, p.441-445.

Ufficio Contenzioso; Settore Fiscalità e Compliance delle Grandi imprese e Settore Fiscalità e Compliance per l'Attrazione degli Investimenti.⁹²

È facile intuire, da quanto finora detto, che l'introduzione del tutoraggio si inserisce nel più ampio quadro delle tendenze, internazionali e nazionali, verso un progressivo miglioramento del dialogo tra contribuenti ed Amministrazioni.

Come evidenziato dalla stessa Agenzia delle entrate,⁹³ l'introduzione del regime in oggetto e le sue auspicabili evoluzioni verso configurazioni tipicamente rinvenibili in corrispondenti pratiche internazionali, oltre a rappresentare una modalità più adeguata di utilizzo dei classici strumenti di controllo – in quanto più equa ed efficace rispetto alla complessità e specificità delle imprese di più rilevante dimensione, c.d. Grandi Contribuenti – va soprattutto apprezzata nell'ottica del progressivo miglioramento delle forme di interlocuzione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, anche alla luce dei risultati ottenuti grazie ad altri istituti introdotti dal legislatore negli ultimi anni.⁹⁴ Così come concepito, il tutoraggio dovrebbe pertanto, da un lato, consentire il raggiungimento degli obiettivi di incremento del livello di adempimento spontaneo da parte di tale tipologia di operatori economici e, dall'altro, garantire il soddisfacimento delle necessarie esigenze di certezza dell'Amministrazione in ordine al corretto assolvimento dell'obbligazione tributaria da parte di questi ultimi. Tuttavia, allo stato attuale, esso pare essere più uno strumento *pro* Amministrazione che non, invece, un'occasione di confronto tra le parti.

⁹² Fonte: Agenzia delle Entrate, consultabile sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

⁹³ Nella Circolare n. 13/E/2009, cit. e, più recentemente, nella Circolare 35/E del 2014.

⁹⁴ Quali, ad es., il *ruling* internazionale e gli Accordi preventivi di cui si è detto in precedenza.

CAPITOLO II: IL NUOVO REGIME DI “CO-OPERATIVE COMPLIANCE”

SOMMARIO: **1.** Introduzione – **2.** *Ratio e iter* normativo: il Decreto-legge n. 128/2015 – **3.** I requisiti soggettivi di accesso – 3.1. Il progetto pilota del 2013 – 3.2. I gruppi di imprese – **4.** (*Segue*) L’interpello sui nuovi investimenti – 4.1. I requisiti soggettivi ed oggettivi – 4.2. La procedura e l’oggetto dell’istanza – 4.3. Le cause di inammissibilità – 4.4 L’efficacia della risposta dell’Agenzia – **5.** La gestione del rischio fiscale e il “*Tax Control Framework*” – 5.1. Il *Tax risk management* e le categorie di rischio – 5.2. I requisiti essenziali del sistema di gestione del rischio (TCF) – 5.2.1. La strategia fiscale – 5.2.2. L’attribuzione di ruoli e responsabilità – 5.2.3. Le procedure per la rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale – 5.2.4. Il monitoraggio – 5.2.5. L’adattabilità e la relazione agli organi di gestione – **6.** La domanda di ammissione al regime: modalità di presentazione, contenuto e verifica dei requisiti – **7.** Gli obblighi e i diritti delle parti – **8.** Lo svolgimento della procedura – 8.1. Le interlocuzioni costanti e preventive – 8.2. L’ “accordo di adempimento collaborativo”, la modificazione delle posizioni assunte e gli adempimenti di fine periodo – **9.** Gli effetti premiali: semplificazione e interpello abbreviato – 9.1. (*Segue*) Le garanzie per i rimborsi d’imposta e la riduzione delle sanzioni – **10.** Le cause di esclusione dal regime – **11.** Gli uffici competenti per i controlli e le attività relative.

1. Introduzione

La diffidenza tra l’attore pubblico ed i privati, in materia fiscale, accompagna da sempre la storia ed accende i dibattiti interni del nostro Paese, notoriamente caratterizzato da alti livelli di evasione ed elusione, dunque da comportamenti collettivi c.d. di *non compliance*. L’attenzione esplicita rivolta dal legislatore verso la tematica della *compliance* fiscale, ossia dell’osservanza della normativa tributaria in base ad un rapporto di collaborazione attiva con l’ente impositore, è arrivata solo recentemente con la Legge di Delega fiscale n. 23 del 2014, e prende le mosse dalle raccomandazioni internazionali nonché dalle esperienze estere concretizzatesi, come abbiamo potuto vedere nel precedente capitolo, in diversi modelli di cooperazione tra Fisco e contribuente.

Tali modelli ruotano tutti attorno ad un unico punto focale, che rappresenta il frutto di una nuova consapevolezza, cioè l’importanza dell’adempimento spontaneo degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti ai fini della lotta all’economia sommersa e all’evasione, specialmente quando si tratti di soggetti di grandi dimensioni. La percezione, da parte degli Stati, del corretto ammontare di imposte è, infatti, uno degli elementi fondamentali per

l'economia interna nonché per la competitività a livello internazionale.⁹⁵ Evasione ed elusione sono, in effetti, suscettibili di incidere profondamente – e negativamente – sulla struttura economica e produttiva, creando distorsioni nel normale funzionamento della concorrenza e del mercato ed accentuando le diseguaglianze sociali, ragion per cui si è manifestata sempre più l'esigenza di contrastarle.

Queste riflessioni erano già chiare da tempo alle grandi potenze economiche, le quali sono state, tuttavia, “costrette” a rivedere l'approccio alla gestione del rischio nelle imprese a seguito dei noti scandali finanziari verificatisi all'inizio del nuovo millennio, quali il caso Enron negli Stati Uniti (2001)⁹⁶ o i casi Parmalat e Cirio (2002-2003) in Italia.⁹⁷ Tali vicende hanno reso ancor più evidenti i danni derivanti dalla mancanza di trasparenza e di responsabilizzazione all'interno delle grandi società, spingendo i legislatori a livello internazionale a mettere in campo azioni dirette a conseguire un'inversione di rotta in tal senso, volte cioè a favorire una progressiva *disclosure* nonché ad attuare una regolamentazione improntata al miglioramento della *governance* societaria.⁹⁸

⁹⁵ Come sottolineato dall'OCSE, nella raccomandazione n. XI delle *Guidelines for Multinational Enterprises* del 2011: “*le imprese dovrebbero contribuire alle finanze dello Stato ospitante mediante l'adempimento tempestivo degli obblighi tributari. In particolare, le imprese dovrebbero rispettare sia il dato letterale sia lo spirito delle leggi e dei regolamenti degli stati in cui operano. Il rispetto dello spirito della legge richiede alle imprese di comprendere e seguire l'intento del legislatore. Non è necessario che l'impresa proceda a versamenti ulteriori rispetto a quelli richiesti in conformità a tale interpretazione. La tax compliance include tutte quelle misure in grado di fornire alle autorità competenti informazioni tempestive e rilevanti o richieste dalla legge, ai fini della corretta determinazione delle imposte da accertarsi in relazione alle attività svolte e alle prassi sul transfer pricing conformi al principio della libera concorrenza*”.

⁹⁶ La Enron Corporation è stata una delle più grandi multinazionali statunitensi, operante nel campo dell'energia e fallita nel 2001 improvvisamente. Dalle indagini emerse che la società manteneva alti i suoi conti attraverso artifici contabili nonché evadendo le imposte, grazie ad una fitta rete di società create in paradisi fiscali. Al momento del fallimento la società aveva debiti per 10 miliardi di dollari. Il fallimento causò danni non solo ai dipendenti dell'azienda, ma anche ai risparmiatori che avevano acquistato le azioni della società, il cui valore crollò drasticamente, e infine all'economia degli Stati Uniti nel suo complesso, in quanto le banche che avevano erogato credito alla Enron dovettero aumentare la pressione su altre società debentrici causando il fallimento di alcune di esse.

⁹⁷ I casi Cirio e Parmalat sono stati i “crac” più significativi della storia del nostro Paese e, soprattutto con riferimento al gruppo Parmalat, della storia europea. Anche in questi casi le società fallirono, dopo essere state tenute in attività per decenni grazie ad artifici contabili (il *top management* venne, infatti, accusato di aggrottaggio e bancarotta fraudolenta). Il debito di Parmalat è stato stimato nella misura dell'1% del PIL italiano, ammontando a circa 14 miliardi di euro.

⁹⁸ A seguito di tali eventi, negli USA è stato emanato nel 2002 il *Sarbanes-Oxley Act*, il quale ha previsto maggiori responsabilità in capo al *top management* per quanto concerne l'accuratezza delle informazioni contabili ed ha inasprito le pene previste per gli illeciti fiscali. Con particolare riguardo alla materia fiscale, inoltre, il FASB (*Financial Accounting Standard Board*) ha emanato, nel 2006, la *Fin 48*, in forza della quale le società, quando redigono i bilanci, devono dar conto delle “*uncertain tax positions*”, ossia quelle posizioni per le quali la probabilità di superare una verifica fiscale – incluso l'esito di un eventuale contenzioso – non supera il 50%, incrementando notevolmente la responsabilità in capo al *management* con riferimento ai doveri di informazione finanziaria. In Italia, nella medesima ottica, è stato emanato il D.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, il quale ha introdotto la disciplina della responsabilità amministrativa delle società e degli enti per i reati commessi dai dipendenti nell'interesse dell'ente. La norma ha previsto dei modelli di mappatura dei processi interni, in cui deve essere integrato un sistema di prevenzione e controllo del rischio operativo (c.d. Modelli 231) che, se implementati correttamente, esonerano l'ente da responsabilità.

Lo stesso obiettivo si è posto, altresì, sul piano fiscale, attraverso l'adozione di provvedimenti legislativi o amministrativi in grado di porre le basi per una ridefinizione del rapporto – storicamente conflittuale – tra le Amministrazioni finanziarie ed i contribuenti (imprese), nella consapevolezza che solo attraverso il dialogo e la fiducia reciproca si possano instaurare dei rapporti di proficua cooperazione tra i due soggetti e ridurre i fenomeni evasivi o elusivi. Ed è proprio in questo contesto riformatore che si inserisce il nuovo regime di *Co-operative compliance*, cui è dedicato il presente capitolo.

2. Ratio e iter normativo. il Decreto legislativo n. 128/2015

Prima di addentrarci nell'analisi delle varie misure attraverso le quali è stato introdotto e disciplinato l'istituto, sembra di preliminare importanza compiere una breve riflessione sulle caratteristiche del sistema tributario del nostro Paese al momento della riforma.

Il rapporto tra il Fisco e le grandi imprese, in Italia, è sempre stato basato sull'autoliquidazione dell'imposta da parte di queste ultime e su un modello di accertamento *ex post* che, tuttavia, ha evidenziato degli elementi di inefficienza. *In primis* in quanto sussiste, inevitabilmente, un'asimmetria informativa tra le parti del rapporto tributario, per cui il “controllore” si trova costretto a ricostruire ed interpretare i comportamenti del contribuente svariati anni dopo che questi sono stati posti in essere. *In secundis*, perché ne derivano – nella stragrande maggioranza dei casi – infinite ed onerose controversie (dovute alla divergenza di interpretazioni tra i due soggetti) gravose sia per l'impresa che per l'Amministrazione.⁹⁹

Ne deriva, evidentemente, la frequente genesi di situazioni di conflittualità tra le parti. Ad essa si somma, poi, l'elevato grado di incertezza in cui si trova il contribuente, in merito alle posizioni dell'Ufficio, certamente non stemperata da una normativa complessa e sovrabbondante quale quella caratterizzante il nostro ordinamento, per non far menzione degli elevati costi legati all'adempimento.

Nel corso degli ultimi anni, pertanto, il legislatore ha introdotto vari istituti nella speranza di attenuare la situazione di criticità in cui versava il rapporto tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria dimostratisi, tuttavia, spesso limitati e non idonei – sotto diversi punti di vista – a realizzare la tanto sperata “*enhanced relationship*” cui si è più volte

⁹⁹ Cfr. A. GERMANI e F. MARIOTTI, “*La cooperative compliance: come cambia il rapporto fra Fisco e contribuente*”, in *La Gestione Straordinaria delle Imprese*, 6, 2016, pp. 35-45, reperibile sul sito www.gdctax.it.

accennato.¹⁰⁰ Come osservato dall'allora Ministro dell'Economia e delle Finanze Monti nel preambolo al disegno di legge Delega n. 5291/2012, anche gli interventi realizzati con il c.d. decreto "Salva Italia" (D.l. n. 201 del 2011),¹⁰¹ che pure avevano anticipato le previsioni in materia di trasparenza fiscale ed emersione, essi " [...] *benché importanti, sono tuttavia ancora parziali*", evidenziando la necessità di " [...] *continuare, attuando interventi più organici e strutturati, volti a perseguire gli stessi obiettivi di fondo: crescita ed equità*".

L'Agenzia delle Entrate, recependo i nuovi indirizzi in materia di ridefinizione dei rapporti con i contribuenti e seguendo una prassi diffusa e dimostratasi efficiente in altri Paesi, lanciò così, nelle more dell'approvazione della Legge di Delega, un invito a partecipare ad un Progetto Pilota denominato "Regime di adempimento collaborativo".¹⁰²

Il progetto era rivolto ai cosiddetti grandi contribuenti, cioè gli stessi enti soggetti al "tutoraggio" da parte dell'Agenzia ai fini dell'attività di accertamento. L'obiettivo del progetto consisteva nell'individuazione e definizione, attraverso dei tavoli tecnici che prevedevano la partecipazione dei contribuenti, di un nuovo modello di rapporto in grado di produrre effetti evolutivi dell'attività di tutoraggio, nell'ambito di un programma più avanzato ed in coerenza con le indicazioni dell'OCSE in materia di *tax compliance* da parte dell'impresa e trasparenza reciproca.

Così come prospettato, dunque, una volta attivato, il nuovo regime avrebbe ridotto e semplificato gli adempimenti in capo all'impresa, e avrebbe offerto una serie di benefici, soprattutto in un'ottica di certezza preventiva in merito alla conformità delle scelte effettuate dall'impresa alle norme tributarie applicabili in concreto. L'idea dell'Agenzia era anche quella di " *fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime*".

¹⁰⁰ Si pensi, ad esempio, al *ruling* internazionale (cfr. *supra* Cap. I § 5 ss.), senz'altro utile in quanto l'oggetto dell'accordo raggiunto non può più essere sottoposto a controllo e sanzioni da parte dell'AF, ma la cui efficacia è limitata al solo oggetto dello stesso; lo stesso si può dire per le iniziative di " *risk rating*", tra cui il tutoraggio ex art. 27 D.l. 185/2015 (si veda *supra* il Cap. I § 6 ss.), molto efficace nei confronti dei contribuenti che presentano un livello di rischio basso o nullo – e, conseguentemente, nei cui confronti l'attività ispettiva sarà molto ridimensionata – che, tuttavia, non offre concreti benefici al contribuente. Il tutoraggio è, infatti, orientato essenzialmente in una prospettiva unilaterale ed ispettiva, tesa a favorire l'Amministrazione, che svolge un'attività di analisi continua del contribuente, mentre elementi di dialogo e di confronto con l'impresa risultano assenti. Si veda in proposito A. NUZZOLO e P. VALENTE, " *Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco*", in *Il Fisco*, 2014, 19, pp. 1853 ss.

¹⁰¹ Esso aveva introdotto il nuovo regime della "trasparenza", rivolto ai soggetti che esercitano attività artistica, professionale o di impresa in forma individuale o associata (con esclusione delle società di capitali). Il regime è previsto dall'art. 10, commi 1-13, e prevede la volontaria accettazione di una serie di obblighi per il contribuente, volti a facilitare e rafforzare i controlli da parte dell'Amministrazione (ad esempio: invio telematico dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute; accesso diretto alle informazioni sulla disponibilità finanziaria; tracciabilità delle operazioni bancarie e di tutte le movimentazioni di importo superiore a 1.000 euro, ecc.), cui corrispondono una serie di vantaggi (quali: semplificazione degli adempimenti, amministrativi; tutoraggio negli adempimenti IVA e di sostituzione d'imposta; corsia preferenziale per i rimborsi e le compensazioni dei crediti con l'Erario, ecc.).

¹⁰² Il Progetto venne lanciato il 25 giugno 2013. Vedi *infra* il § 4.1.

Sulla falsariga del progetto pilota, fu emanata la Legge 11 marzo 2014 n. 23 (in G. U. 12 marzo 2014, n. 59) concernente la *“Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”*.

La legge, nonostante alcuni profili di criticità in merito ai requisiti soggettivi e al regime sanzionatorio, rappresenta una vera e propria svolta nel rapporto tra Fisco e contribuente, in quanto promuove forme di comunicazione e di *“cooperazione rafforzata”* costante e, soprattutto, preventiva. Oltretutto, essa rappresenta una grande novità in virtù del fatto che per la prima volta, nell’ordinamento italiano, la materia non è stata semplicemente rimessa ad atti di prassi amministrativa, bensì regolata in via primaria.¹⁰³

Come si legge nella Relazione illustrativa al disegno di legge, *“l’incertezza in campo fiscale, come l’incertezza in altri campi, è deleteria per le decisioni di investimento e quindi per la crescita. Il rischio è in qualche modo misurabile, e in fondo la gestione del rischio è al cuore dell’attività dell’imprenditore, fa parte del suo “mestiere”. L’incertezza, invece, è l’ignoto, è qualcosa da cui rifuggire: si rimanda l’investimento, o lo si localizza altrove. Stabilità e certezza nell’ordinamento fiscale, ivi inclusa l’interpretazione delle norme e l’attività giurisdizionale, sono fattori importanti nella competizione fiscale tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione”*. La Delega, dunque, mirava a costruire un sistema basato non più sulla secondaria azione repressiva degli organi preposti ai controlli e all’accertamento, bensì su forme di partecipazione attiva del contribuente nonché sul dialogo e la fiducia reciproca tra questi ed il Fisco.

In particolare, l’art. 6 della Legge¹⁰⁴ – rubricato *“Gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio, rateizzazione dei debiti tributari e revisione della*

¹⁰³ Come sottolineato da M. LEO, *“Cooperative compliance: una strada lunga e impervia”*, in *Il Fisco*, 2016, 38, pp. 3616 ss, il quale osserva come il nostro ordinamento si sia, in questo modo, armonizzato ad altri più avanzati in materia, quali gli ordinamenti del Nord Europa.

¹⁰⁴ Si riporta, per fini di chiarezza, il testo integrale della norma: *“1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all’articolo 1, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l’amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni, prevedendo a tali fini l’organizzazione di adeguate strutture dell’amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell’ambito delle amministrazioni pubbliche. 2. Il Governo è altresì delegato a prevedere, nell’introduzione delle norme di cui al comma 1, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell’articolo 8 e ai criteri di limitazione e di esclusione della responsabilità previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n.231, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata. 3. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all’articolo 1, disposizioni per revisionare e per ampliare il sistema di tutoraggio al fine di garantire una migliore assistenza ai contribuenti, in particolare a quelli di minori dimensioni e operanti come persone fisiche, per l’assolvimento degli adempimenti, per la predisposizione delle dichiarazioni e per il calcolo delle imposte, prevedendo a tal fine anche la possibilità di invio ai contribuenti e di restituzione da parte di questi ultimi di modelli*

disciplina degli interpelli” – delegava il Governo ad introdurre forme di comunicazione e cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l’Amministrazione; la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e controllo dei rischi fiscali,¹⁰⁵ per quanto riguarda i contribuenti di maggiori dimensioni; la riorganizzazione delle strutture amministrative in modo tale da renderle adeguate a svolgere l’attività di comunicazione e cooperazione con i grandi contribuenti (co. 1).

Il comma 2 prevedeva, inoltre, l’introduzione di incentivi sotto forma di semplificazione degli adempimenti e di riduzione delle sanzioni applicabili nonché di specifiche forme di interpello, con procedura abbreviata, per i contribuenti che intendessero aderire al regime di “cooperazione rafforzata” con il Fisco.

Per le imprese minori, invece, gli interventi previsti dalla legge Delega miravano essenzialmente a disegnare nuove forme di tutoraggio, che non sono state tuttavia attuate.

I principi espressi nella Delega sono stati attuati con il Decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128, c.d. Decreto certezza del diritto. In particolare, il Titolo III, negli articoli

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

¹⁰⁵ Il legislatore ha così espressamente valorizzato, in materia fiscale, le esperienze in tema di modelli e sistemi di controllo del rischio all’interno delle imprese (*in primis* i Modelli 231 in materia di responsabilità amministrativa degli enti), oltre che le indicazioni dell’OCSE espresse nel *report* del 2013 in materia di *Tax Control Framework* (vedi *supra* Cap. I nonché *infra*).

da 3 a 7, ha introdotto e disciplinato il nuovo regime di adempimento collaborativo (o *co-operative compliance*) tra Fisco e grandi contribuenti.

Nel dettaglio, l'art. 3 disciplina le finalità e l'oggetto della procedura, richiamando i principi di cooperazione e reciproco affidamento tra i soggetti del rapporto tributario, al fine di perseguire il comune interesse alla prevenzione e risoluzione delle controversie fiscali. Tale regime si ispira ai modelli di *compliance* suggeriti dall'OCSE, prevedendo modalità di accesso su base volontaria e subordinate al possesso, da parte del contribuente, di un sistema di rilevazione, misurazione e gestione del rischio *fiscale*. Rischio fiscale inteso quale variabile in grado di causare danni non solo patrimoniali, ma anche reputazionali per l'impresa, con particolare riferimento alle situazioni che possono comportare violazioni dirette delle norme tributarie ovvero incertezza interpretativa. Ciò al fine di attivare forme più evolute di operatività degli Uffici e maggiore certezza e stabilità per il contribuente.¹⁰⁶

Il successivo art. 4, dedicato ai requisiti di accesso, chiarisce che la *co-operative compliance* si innesta su scelte organizzative demandate al contribuente (in ossequio al principio di comprensione del *business*), ma che devono assicurare: una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali; efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali; efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel funzionamento del TCF e attivare le necessarie azioni correttive.

L'art. 5 definisce, poi, i diritti ed i doveri in capo al contribuente e all'Amministrazione, mentre l'art. 6 disciplina gli effetti della procedura, chiarendo che questa dovrà essere condotta con un approccio *ex ante* (attraverso comunicazioni costanti e preventive), ed i suoi benefici per il contribuente, fra cui è inclusa anche una nuova forma di interpello preventivo abbreviato.

Infine, l'art. 7 stabilisce le competenze degli Uffici per le procedure di controllo e delle altre attività svolte nei confronti dell'impresa.

La norma richiama, poi, la previsione di un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze per l'individuazione dei criteri progressivi di ammissione al regime nonché, in ultima battuta, la previsione di uno o più provvedimenti emanati dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate per quanto riguarda le modalità applicative del nuovo regime.

¹⁰⁶ Si veda in proposito la Relazione illustrativa al D.lgs. n. 128/2015.

In ottemperanza a queste disposizioni è stato emanato il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 15 giugno 2016, il quale ha previsto una nuova forma di interpello abbreviato; inoltre, sono stati emanati due provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate: il Provvedimento prot. n. 54237/2016 del 14 aprile 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"* – che ha delineato i requisiti soggettivi e oggettivi di accesso al regime e ha indicato le modalità di presentazione della domanda e della documentazione da allegare – ed il Provvedimento prot. n. 101573/2017 del 26 maggio 2017 recante *"Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128"*, che ha individuato forme e termini di svolgimento della procedura.

Infine, con la circolare n. 38/E del 16 settembre 2016,¹⁰⁷ l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti su alcuni quesiti e dubbi applicativi inerenti al regime in discorso, a seguito di una conferenza svoltasi il 16 e 17 giugno dello stesso anno a Roma, presso la Direzione Centrale Accertamento, in seno alla quale si era sviluppato un confronto diretto al riguardo tra le associazioni di categoria, le imprese e l'Agenzia.

3. I requisiti soggettivi di accesso

Il regime è finalizzato, come già si è avuto occasione di sottolineare, alla prevenzione e alla risoluzione *ex ante* delle controversie fiscali tra l'Amministrazione ed i contribuenti di maggiori dimensioni che si dotino di sistemi di rilevazione e misurazione del rischio fiscale e si dimostrino *"compliant"*. L'obiettivo è quello di garantire – da un lato – certezza e stabilità interpretativa delle norme per le grandi imprese, cui consegue una notevole riduzione del rischio di accertamenti *ex post*, contenziosi e relative conseguenze sanzionatorie, e di offrire – dall'altro – l'opportunità agli Uffici di comprendere meglio il *core business* delle imprese e indirizzare i controlli verso quei contribuenti che non si dimostrino collaborativi, con una più efficiente allocazione delle risorse disponibili.

I requisiti di accesso al nuovo regime di *co-operative compliance* sono stati sinteticamente indicati all'art. 7 (co. 4, lett. a) del D.lgs. n.128 del 2015, rubricato *"Competenze e procedure"*.¹⁰⁸

¹⁰⁷ All'interno della quale sono confluite le disposizioni del Provvedimento n.54237 del 2016.

¹⁰⁸ Il comma in esame statuisce che: *"In fase di prima applicazione: a) 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,*

Della specificazione di tali requisiti soggettivi si è, invece, occupato il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016 (prot. n. 54237/2016, d’ora in avanti “Provvedimento”)¹⁰⁹, che ci apprestiamo ad illustrare.

In fase di prima applicazione del nuovo regime, secondo quanto risulta dal punto 2.1 del Provvedimento, possono fare domanda di ammissione solo i contribuenti di maggiori dimensioni e, precisamente:

- a. i soggetti, residenti e non, che realizzano un volume d’affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro;
- b. i soggetti, residenti e non, che realizzano un volume d’affari o ricavi non inferiore ad un miliardo di euro e che abbiano presentato, a suo tempo, istanza di adesione al Progetto Pilota lanciato dall’Agenzia delle Entrate sul Regime di Adempimento Collaborativo di cui all’invito pubblico del 25 giugno 2013;¹¹⁰
- 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 D.lgs. n.147 del 2015.¹¹¹

Rinviando la trattazione analitica della terza ipotesi ora citata ai successivi paragrafi, è opportuno soffermarsi sui requisiti dimensionali previsti dalle lettere a) e b).

L’Agenzia delle Entrate, consapevole della diversità che caratterizza le varie fattispecie legittimanti l’accesso al regime, ha ritenuto opportuno fare riferimento – per quanto concerne i requisiti dimensionali – ad un criterio quantitativo basato non sul singolo periodo d’imposta, bensì su un periodo di monitoraggio triennale.¹¹² Questa scelta è stata probabilmente dettata dall’esigenza di non penalizzare quelle imprese che, operando in mercati caratterizzati da un’alta volatilità dei prezzi dei beni o servizi scambiati, avrebbero potuto ritrovarsi ad indicare, per alcuni periodi d’imposta, ricavi al di sopra della soglia di

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 [...]”.

¹⁰⁹ In particolare, il Provvedimento disciplina anche i requisiti oggettivi di accesso, le modalità di presentazione della domanda e della relativa documentazione, la verifica dei requisiti di ammissione da parte dell’ufficio competente.

¹¹⁰ Per approfondimenti sul Progetto Pilota si veda *infra* il paragrafo successivo.

¹¹¹ Vedi in argomento *infra* al §4.

¹¹² Cfr. ASSONIME, Circolare n. 14/2016: *Prime disposizioni attuative del nuovo regime di cooperative compliance*, reperibile sul sito www.assonime.it.

riferimento, mentre per altri al di sotto della medesima, a causa di fattori indipendenti dalla loro struttura aziendale.¹¹³

Il punto 2.2 del Provvedimento stabilisce, infatti, che tali requisiti debbano essere verificati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi – indicati (secondo corretti principi contabili) nel bilancio relativo all’esercizio precedente a quello in corso al momento della presentazione della domanda di ammissione e ai due esercizi anteriori – e il *volume d’affari* indicato nella dichiarazione ai fini IVA relativa all’anno solare precedente e ai due anni solari anteriori.¹¹⁴

L’Agenzia ha, inoltre, precisato nella Circolare 38/E del 2016 che il requisito dimensionale per l’accesso al regime debba comunque ritenersi soddisfatto se il contribuente dimostri che i ricavi o, in alternativa, il volume d’affari raggiungono una delle soglie previste dal punto 2.1 in almeno un periodo d’imposta.

Parimenti, con riferimento ai soggetti non residenti, la verifica deve essere effettuata *“in capo alla stabile organizzazione”¹¹⁵ presente nel territorio dello Stato* ed occorre fare

¹¹³ Cfr. B. FERRONI, *“Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo”*, in *Il Fisco*, 2016, 21, p. 2015.

¹¹⁴ È stato altresì precisato nella Circolare 38/E/2016, § 1.7, che per ricavi si intendono:

- per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali (c.d. soggetti *OIC adopters*), rilevano le voci A1 e A5 del valore della produzione, con l’esclusione delle “variazioni dei lavori in corso su ordinazione (indicate nella voce A3 del valore della produzione – OIC 12);
- per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali (c.d. soggetti *IAS adopters*) rilevano, invece, anche i ricavi relativi ai lavori su commessa (IAS 11).

¹¹⁵ La stabile organizzazione è definita dall’art. 162 del TUIR, il quale al comma 1° genericamente stabilisce che per essa si intende *“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”*. La norma è stata recentemente modificata dalla Legge di Bilancio 2018 (Legge 205/2017) che, all’articolo 1, comma 1.010 ha integrato le disposizioni domestiche previste in tema di stabile organizzazione. In particolare, la versione attuale così dispone: *“2. L’espressione “stabile organizzazione” comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un’officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all’esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali; f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso. 3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l’esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato “stabile organizzazione” soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi. 4. Fermi restando i commi da 1 a 3, la dizione “stabile organizzazione” non comprende: a) l’uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all’impresa; b) la disponibilità di beni o merci appartenenti all’impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna; c) la disponibilità di beni o merci appartenenti all’impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un’altra impresa; d) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l’impresa; e) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l’impresa, di ogni altra attività; f) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell’esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e). 4-bis. Le disposizioni del comma 4 si applicano a condizione che le attività di cui alle lettere da a) a e) o, nei casi di cui alla lettera f), l’attività complessiva della sede fissa d’affari siano di carattere preparatorio o ausiliario.*

riferimento, per quanto concerne i ricavi, alle indicazioni del rendiconto economico e patrimoniale precedente rispetto a quello in corso alla data di presentazione della domanda (o ai due esercizi anteriori) mentre, per il volume d'affari, a quanto riportato nella dichiarazione ai fini IVA relativa all'anno solare precedente ovvero ai due anni solari anteriori.

Nell'ipotesi di presentazione della domanda di accesso al regime in seguito alla chiusura del periodo d'imposta – ma prima della scadenza dei termini di deposito del bilancio o di presentazione della dichiarazione IVA – i requisiti dimensionali summenzionati devono essere “dichiarati” dal contribuente e saranno oggetto di successiva verifica da parte dell'Ufficio nell'ambito della procedura di accesso al regime. In particolare, ciò comporta che il termine di 120 giorni a disposizione dell'ufficio competente, di cui all'articolo 7, co.

5. Il comma 4 non si applica ad una sede fissa d'affari che sia utilizzata o gestita da un'impresa se la stessa impresa o un'impresa strettamente correlata svolge la sua attività nello stesso luogo o in un altro luogo nel territorio dello Stato e lo stesso luogo o l'altro luogo costituisce una stabile organizzazione per l'impresa o per l'impresa strettamente correlata in base alle previsioni del presente articolo, ovvero l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa o da imprese strettamente correlate nei due luoghi, non sia di carattere preparatorio o ausiliario, purché le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.

6. Ferme le disposizioni dei commi 1 e 2 e salvo quanto previsto dal comma 7, se un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa e detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa, si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto per conto dell'impresa, a meno che le attività di tale soggetto siano limitate allo svolgimento delle attività di cui al comma 4 le quali, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni del medesimo comma 4.

7. Il comma 6 non si applica quando il soggetto, che opera nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente, svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e agisce per l'impresa nell'ambito della propria ordinaria attività. Tuttavia, quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente, ai sensi del presente comma, in relazione a ciascuna di tali imprese.

7-bis. Ai soli fini del presente articolo, un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale.

8. Nonostante quanto previsto dal comma 7, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.

9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.”

2 del Decreto¹¹⁶ – decorrente dalla ricezione della domanda di ammissione – venga prorogato fino al decimo giorno successivo alla data di comunicazione allo stesso dell’avvenuto deposito del bilancio (ovvero dell’avvenuta presentazione della dichiarazione ai fini IVA).

3.1. Il progetto pilota del 2013

Uno dei requisiti soggettivi che l’impresa deve possedere per poter presentare domanda di accesso al regime di adempimento collaborativo consiste nell’aver presentato istanza di adesione al Progetto Pilota lanciato dall’Agenzia delle Entrate, e aver realizzato un volume d’affari o ricavi non inferiori ad un miliardo di euro.

Come già anticipato nei precedenti paragrafi, tale progetto si è collocato nelle more dell’approvazione della legge di Delega fiscale ed è stato lanciato il 25 giugno 2013 tramite un invito pubblico via web, con il quale l’Agenzia invitava i grandi contribuenti – cioè i contribuenti soggetti al “tutoraggio” da parte della stessa ai fini dell’attività di accertamento¹¹⁷ – a partecipare ad un Progetto Pilota denominato “*Regime di adempimento collaborativo*”.

Il *modus operandi* adottato dall’Amministrazione finanziaria in questo senso non deve sorprendere. Infatti, dall’esperienza maturata in diversi Paesi OCSE, i quali avevano già implementato modelli di questo tipo, era risultato assai proficuo, ancor prima di introdurre modifiche di rango legislativo in materia di *co-operative compliance*, procedere per gradi, attraverso dei Progetti di “prova” volti a testare la fattibilità del regime nonché il suo gradimento presso i contribuenti interessati.

Obiettivo del progetto era quello di individuare e definire, insieme ai contribuenti, un nuovo modello di rapporto con l’Agenzia, che consentisse l’evoluzione dell’attività di tutoraggio verso un programma più avanzato, del resto in coerenza con le indicazioni OCSE di quel periodo.¹¹⁸ Il nuovo modello proponeva un impegno del contribuente alla *compliance* ed alla *disclosure* delle operazioni suscettibili di comportare maggiori rischi fiscali o che

¹¹⁶ Si riporta per fini di chiarezza la parte rilevante del co. 2 (art. 7 D.lgs. 128/2015): “[...] L’Agenzia, verificata la sussistenza dei requisiti di cui all’articolo 4, nonché 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.”

¹¹⁷ V *supra* i §§6 e ss. del precedente capitolo. Giova ribadire che si intendono per “Grandi contribuenti” i soggetti che realizzano un volume d’affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro.

¹¹⁸ Ci si riferisce, in particolare, al *report* “*Co-operative Compliance: a framework. From Enhanced Relationship to Co-operative compliance*”, OECD, 2013.

potessero dare adito a divergenze interpretative. A fronte di tale trasparenza, l’Agenzia si impegnava a rispondere alle esigenze del contribuente e a consentire la risoluzione delle questioni fiscali di maggiore momento con solerzia ed in modo equilibrato.

Tale regime avrebbe consentito all’impresa di ridurre e semplificare i propri adempimenti fiscali ma, soprattutto, di pervenire (nei limiti del possibile) a forme di certezza preventiva circa la conformità delle scelte da essa effettuate alle norme tributarie applicabili nel caso concreto.¹¹⁹

La candidatura alla sperimentazione era volontaria (da presentare entro e non oltre il 31 luglio 2013), ma le imprese dovevano possedere vari requisiti. In particolare, erano previsti due requisiti necessari e cumulativi:

- rientrare nella qualifica di “grande contribuente”
- aver adottato modelli di organizzazione e di gestione di cui all’ art. 6 del D.lgs. n. 231/2001 ovvero aver adottato un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (cd. *Tax Control Framework*).

Inoltre, erano previsti diversi requisiti preferenziali, tra cui:

- essere parte di un gruppo multinazionale di imprese;
- aver aderito, in altri ordinamenti giuridici, a forme di *co-operative compliance*;
- aver attivato *ruling* di standard internazionale o aver aderito al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento (c.d. *Transfer Pricing documentation*)¹²⁰.

¹¹⁹ L’idea dell’Agenzia, secondo quanto riportato nel bando, era anche quella di “fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime” nel nostro ordinamento. Cfr. B. Ferroni, “Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio”, in *Il Fisco*, 2014, 20, p. 1950 ss.

¹²⁰ Il regime di oneri documentali sui prezzi di trasferimento con imprese associate è un regime che consente alle imprese residenti che lo adottino di accedere a quello previsto dall’articolo 1 comma 2 ter del D.lgs. 471/1997. In particolare, esso prevede che in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell’ambito delle operazioni di cui all’articolo 110, comma 7 del TUIR, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione non si applichi qualora il contribuente, nel corso dell’accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, consegni all’Amministrazione finanziaria la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati (c.d. criterio dell’ “*arm’s length*”). Il contribuente che detiene tale documentazione, deve darne apposita comunicazione all’Amministrazione finanziaria secondo modalità e termini precisi. La documentazione è idonea quando sono redatti un “*Masterfile*”, che contiene informazioni in merito al gruppo, e la Documentazione Nazionale, che riporta, invece, le informazioni relative all’impresa residente. Il regime documentale è stato diversificato a seconda che lo stesso debba essere adottato da una società *holding*, da una società *subholding*, da una società partecipata, o da una stabile organizzazione. Vedi: www.agenziaentrate.gov.it.

Dalle 84 candidature pervenute (riconducibili a 55 gruppi societari, per il 53% italiani, il 32% europei e la restante parte extra europei)¹²¹, si evinceva che molte imprese avessero già preso parte a sperimentazioni di collaborazione con l’Agenzia delle Entrate ovvero con le Amministrazioni finanziarie di altri Paesi.

Il Progetto venne suddiviso in tre fasi: la prima prevedeva una serie di tavoli tecnici, diretti ad analizzare diversi aspetti del nuovo regime di adempimento collaborativo, e ad identificare i possibili benefici per il contribuente derivanti dall’adesione; la seconda fase prevedeva, invece, il coinvolgimento di un maggior numero di imprese, in quanto diretta a sperimentare le soluzioni identificate durante la fase precedente; infine, la terza fase prevedeva una consultazione pubblica.

L’Agenzia delle Entrate ha, successivamente, selezionato 14 soggetti che hanno partecipato ad incontri bilaterali con la stessa Agenzia al fine di selezionare le esperienze da elevare a modelli per la raccolta di dati statistici, con l’obiettivo di modificare il modello iniziale. Il Progetto ha, dunque, indubbiamente avuto un’influenza determinante nell’identificazione di modelli idonei alla prevenzione e, soprattutto, al controllo della variabile di rischio fiscale, attraverso la collaborazione con i contribuenti più virtuosi da un punto di vista della *compliance* e della trasparenza.

Bisogna sottolineare, tuttavia, che al termine del Progetto l’Agenzia non si adoperò particolarmente affinché venissero diffusi i risultati della sperimentazione con la conseguenza che, quando fu emanato il D.lgs. n. 128/2015, erano davvero esigui gli elementi di conoscenza sulla reale portata ed i possibili esiti del nuovo regime.¹²²

3.2. I gruppi di imprese

L’Agenzia ha dato, in fase applicativa del regime, rilevanza alle particolari dinamiche attinenti alla gestione dell’attività economica dei gruppi di imprese. I requisiti soggettivi di accesso previsti dal D.lgs. n. 128/2015, infatti, non indicano quale destinatario del regime il “gruppo”, bensì soltanto i soggetti giuridici che, *uti singuli*, soddisfano i requisiti stabiliti. Tuttavia, in ragione delle elevate soglie dimensionali previste, solo pochissimi soggetti sarebbero potuti rientrare nell’ambito applicativo soggettivo del regime, così il

¹²¹ Le imprese coinvolte rappresentavano circa il 10% del fatturato totale dei grandi contribuenti in Italia per l’anno d’imposta 2011.

¹²² Vedi G. ALLEVATO, “La cooperative compliance italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali”, in *Corriere Tributario*, 2016, 41, p. 3168.

Provvedimento direttoriale del 14 aprile 2016 ha dettato alcune disposizioni per poter estendere il regime ad altre società del medesimo gruppo.

Preliminarmente, si ritiene opportuno precisare che con “gruppo di imprese”, così come chiarito nella Circolare 38/E del 2016 (§1.3), si intende fare riferimento alle società, residenti o 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.

Il punto 2.5 del Provvedimento, nella consapevolezza delle esigenze sopra esposte, ha, dunque, previsto una estensione “per trascinamento” del regime in favore delle società che, pur non essendo in possesso dei requisiti dimensionali prescritti, esercitano “funzioni di indirizzo” in relazione al sistema di controllo e gestione del rischio fiscale, purché tale inclusione sia necessaria al fine di offrire all’Agenzia una completa rappresentazione dei processi aziendali.¹²³ La richiesta di estensione deve essere presentata dalle società del gruppo – residenti o non residenti – in possesso dei requisiti soggettivi richiesti dal punto 2.1 del medesimo Provvedimento.

Per quanto riguarda il requisito richiesto dalla norma perché si possa avere l’estensione del regime, si precisa che con “funzione di indirizzo” si intende la sussistenza di una relazione organizzativa intercorrente tra due soggetti, in forza della quale uno di essi abbia il potere di: emanare direttive in merito alle linee di indirizzo del sistema di controllo interno; verificare che tale sistema sia coerente con gli indirizzi strategici nonché con la propensione al rischio dell’impresa; coordinare l’attuazione delle direttive impartite. In particolare, tale soggetto può essere anche diverso dalla c.d. *holding company*¹²⁴, qualora abbia presentato domanda per il Progetto Pilota.

Inoltre, per la medesima finalità di rappresentare compiutamente i processi aziendali del contribuente, al punto 2.6 è prevista la possibilità di accedere al regime per quei soggetti che realizzino un volume d’affari o ricavi non inferiori ad un miliardo di euro, qualora la domanda di accesso al Progetto Pilota sia stata presentata dall’impresa del gruppo che svolge le funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo, anche quando quest’ultima non sia in possesso dei requisiti dimensionali.

¹²³ Per “processo aziendale” si intende un insieme di attività interrelate, svolte all’interno dell’impresa nell’ambito della gestione operativa delle sue funzioni aziendali, che creano valore trasformando risorse (c.d. *input* del processo) in prodotti finali (c.d. *output* del processo) a valore aggiunto, destinati ad un soggetto interno o esterno all’azienda (*client*). Il processo è teso al raggiungimento di un obiettivo aziendale, determinato in sede di pianificazione, se questa è presente.

¹²⁴ Ossia la società che definisce ed approva gli indirizzi strategici del gruppo.

In sostanza, dunque, se la società (anche diversa dalla *holding*) svolge funzioni di indirizzo, ha presentato domanda per il Progetto Pilota e *non* possiede i requisiti dimensionali per l'accesso al regime, le altre società del gruppo potranno comunque accedere al regime con il requisito del miliardo (volume d'affari o ricavi) e farvi rientrare anche tale società per trascinamento. Oltretutto, l'Agenzia ha chiarito nella Circolare 38/E che, sebbene la norma non ne faccia menzione espressamente, la facoltà di includere nel regime la società che esercita funzioni di indirizzo sussiste anche nel caso in cui altre società del gruppo abbiano ottenuto l'accesso al regime mediante la procedura dell'interpello sui nuovi investimenti (punto 2.1, lett. c del Provvedimento).

L'ingresso, sia nell'ipotesi di cui al punto 2.5 che in quella di cui al punto 2.6, non deve necessariamente avvenire contestualmente all'ingresso dell'altra società del gruppo,¹²⁵ né comporta l'onere per l'impresa di presentare una nuova domanda. Sarà sufficiente un'integrazione della domanda già presentata e l'ingresso avrà effetto dal periodo d'imposta in cui avviene tale integrazione.

Queste previsioni sono, a ben vedere, volte a regolare le situazioni che si erano verificate all'indomani dell'attivazione del Progetto Pilota. Era, infatti, accaduto che in alcuni casi la domanda di ammissione al progetto venisse presentata dall'impresa cui era attribuita la funzione di indirizzo e/o l'attività di direzione e coordinamento (*ex art. 2497 c.c.*) ma che era priva dei requisiti dimensionali richiesti per i grandi contribuenti (volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni), con diverse problematiche relative all'ingresso *ex post*. Per questo, il Provvedimento ha fornito tali soluzioni, coerentemente con lo scopo del nuovo regime di *co-operative compliance*, volto alla migliore individuazione del rischio fiscale del contribuente. E poiché notoriamente tale rischio si "spalma" sulle diverse società del gruppo – nonostante il principio del mantenimento dell'autonomia giuridica in capo a ciascuna – esso non può che essere oggetto di un'analisi globale, ossia con riferimento alle altre imprese del gruppo o, quantomeno, a quella che tra di esse svolge funzioni di indirizzo in tal senso.¹²⁶

¹²⁵ Tuttavia, l'ingresso in un secondo momento sarà ammissibile soltanto ove l'Amministrazione ed il contribuente convengano sulla necessità di includerla per le finalità di cui al punto 2.5. Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 38/E, cit., § 1.2.

¹²⁶ Si veda in proposito il commento di ASSONIME, Circolare n. 14/2016, cit.

4. (Segue) L'interpello sui nuovi investimenti

La disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti, introdotta dall'art. 2 del D.lgs. n. 147 del 2015 (c.d. Decreto internazionalizzazione), trova la sua genesi nell'intento di rendere il nostro Paese più competitivo per gli investitori nazionali ed esteri, attraverso la definizione di regole certe e trasparenti dal punto di vista fiscale.¹²⁷

L'istituto, infatti, permette ai soggetti che intendano effettuare un investimento rilevante nel nostro Paese – di ammontare non inferiore a 30 milioni di euro e con ricadute occupazionali significative e durature – di definire con l'Agenzia delle Entrate, mediante un'istanza di interpello dedicata, tutti i possibili aspetti fiscali connessi al relativo *business plan* nonché alle eventuali operazioni straordinarie necessarie per la sua realizzazione.

La previsione di tale nuova tipologia di interpello è dunque espressione di una precisa politica legislativa, volta non solo ad incentivare gli investimenti, ma anche a garantire la certezza del diritto e a conformare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente ai più volte menzionati princìpi di leale collaborazione, trasparenza e fiducia. Alla medesima *ratio* rispondono, oltretutto, le coeve novità introdotte dal legislatore, quali gli accordi preventivi (ex art. 31 *ter* del TUIR)¹²⁸ ed il nuovo regime di adempimento collaborativo (introdotto dal D.lgs. 128 del 2015).¹²⁹

Con particolare riferimento all'ultimo intervento normativo citato, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016¹³⁰, nell'individuare i requisiti soggettivi di accesso al nuovo regime di adempimento collaborativo, ha previsto la possibilità di presentare domanda di adesione anche per le imprese che intendano dare esecuzione alla risposta fornita dall'Agenzia a seguito di istanza di interpello sui nuovi

¹²⁷ Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 77220/2016 del 20 maggio 2016 è stato completato l'*iter* normativo necessario all'attuazione della disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti. La norma primaria (art. 2, comma 6, D.lgs. n. 147/2015) prevedeva, infatti, per l'attuazione della disciplina:

- un Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto internazionalizzazione, per individuare le modalità applicative dell'interpello. Tale Decreto attuativo è stato emanato in data 29 aprile 2016 (di seguito il "Decreto");
- un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro dieci giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto, per individuare le competenze degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria. Il Provvedimento, come si è detto, è stato emanato in data 20 maggio 2016 (di seguito il "Provvedimento").

Con la circolare n. 25/E del 1° giugno 2016, infine, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le proprie istruzioni in merito al funzionamento dell'istituto, offrendo importanti chiarimenti sull'ambito applicativo e sulle modalità di presentazione dell'interpello. La disciplina si applica a decorrere dalla data di emanazione del Provvedimento, pertanto il nuovo istituto è pienamente operativo dal 20 maggio 2016.

¹²⁸ Di cui si è precedentemente trattato nel corso dei § 5 e seguenti del Capitolo I.

¹²⁹ Cfr. AA.VV., *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*, (diretto da) P. Valente, Ipsoa, Milano, 2017, p. 145; G. ALBANO, "Attuata la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti", cit., p. 234.

¹³⁰ Prot. n.54237/2016, cit.

investimenti, indipendentemente dal volume d'affari o di ricavi di tali soggetti (paragrafo 2.1 del Provvedimento, lettera c).

L'adeguamento alla risposta all'interpello sui nuovi investimenti, dunque, apre le porte della *co-operative compliance* anche a quei contribuenti "sotto soglia" – purché, ben inteso, in possesso degli altri requisiti previsti per l'accesso al regime – e ciò, si ritiene, sia in caso di risposta espressa da parte dell'Amministrazione che in caso di risposta tacita, secondo il meccanismo del silenzio-assenso.¹³¹

Analizziamo quindi, di seguito, i principali tratti dell'istituto di nuovo conio.

4.1. I requisiti soggettivi ed oggettivi

L'art. 1 del Decreto attuativo¹³² si occupa delle definizioni, stabilendo anzitutto al comma 1, lett. b) che l'istanza può essere presentata da tutti i soggetti titolari di reddito di impresa.

In particolare, la norma stabilisce che si considerano "*imprese*" che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato:

¹³¹ Vedi G. VANZ, "*Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*", in *Rassegna Tributaria*, 4, 2017, p. 959, ove l'Autore sottolinea come, stante la formulazione della disposizione – la quale non specifica a quale tipologia di risposta il contribuente si debba adeguare – sarebbe ingiustificato effettuare discriminazioni tra i due casi, in quanto i periodi precedenti del medesimo comma prevedono espressamente che la risposta possa essere sia espressa che tacita. Oltretutto, sostiene l'A., la mancata risposta potrebbe anche essere frutto di un comportamento poco diligente dell'Ufficio, che non potrebbe indubbiamente risolversi a danno del contribuente.

¹³² Si riporta per chiarezza il testo integrale della norma in esame: "*Ai fini del presente decreto sono adottate le seguenti definizioni: a) per "decreto" si intende il decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, "Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese", il cui articolo 2 disciplina l'interpello sui nuovi investimenti; b) per "imprese" ai sensi dell'articolo 2 del decreto si considerano i seguenti soggetti che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato: 1) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; 2) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; 3) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata; 4) i soggetti di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ad eccezione delle società semplici; 5) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato; 6) i gruppi di società o raggruppamenti di imprese; 7) le persone fisiche diverse da quelle individuate al numero 1), a condizione che l'investimento comporti lo svolgimento di un'attività commerciale o si traduca nella partecipazione al patrimonio di soggetti svolgenti attività commerciale; 8) i soggetti individuati dall'articolo 73, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nei casi diversi da quelli indicati al numero 3), a condizione che l'investimento comporti lo svolgimento di un'attività commerciale o si traduca nella partecipazione al patrimonio di soggetti svolgenti attività commerciale; c) per "piano di investimento" si intende un progetto di investimento nel territorio dello Stato, come descritto all'articolo 2, comma 1, del decreto, ossia qualsiasi progetto di realizzazione di un'iniziativa economica avente carattere duraturo, nonché di ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente, e di iniziative dirette alla partecipazione al patrimonio dell'impresa. L'investimento deve avere ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui avviene e durature e la relativa realizzazione può avere carattere pluriennale."*

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR e le persone fisiche, diverse da quelle che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR, a condizione che l'investimento comporti lo svolgimento di un'attività commerciale o si traduca nella partecipazione al patrimonio di soggetti svolgenti attività commerciale;
- i soggetti di cui all'art. 73, co.1, lett. a) del TUIR (società di capitali, cooperative, società europee residenti nel territorio dello Stato; enti pubblici e privati e *trust* residenti nel territorio dello Stato);
- i soggetti di cui all'art. 73, co. 1, lett. c) del TUIR, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata, ovvero a condizione che l'investimento comporti lo svolgimento di attività commerciale o si traduca nella partecipazione al patrimonio di soggetti svolgenti attività commerciale;
- i soggetti di cui all'art. 5 del TUIR ad eccezione delle società semplici (dunque, solo s.n.c. e s.a.s. residenti nel territorio dello Stato);
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, non residenti nel territorio dello Stato, con o senza stabile organizzazione nello stesso;
- i gruppi di società o i raggruppamenti di imprese¹³³.

Il Decreto attuativo include, come può notarsi, tra i destinatari della disciplina, anche soggetti che, pur non qualificandosi come imprenditori, promuovano investimenti (nella forma dell' "*asset deal*" ovvero dello "*share deal*") che abbiano come *target* un'impresa situata nel territorio dello Stato italiano; sono pertanto legittimati a presentare l'istanza anche le persone fisiche (non imprenditori) e gli enti non commerciali "*a condizione che l'investimento comporti lo svolgimento di un'attività commerciale o si traduca nella partecipazione al patrimonio di soggetti svolgenti attività commerciale*".

Sotto il profilo dei requisiti oggettivi, l'art. 1, co. 1, lett. c) stabilisce che per "*piano di investimento*" si intende un progetto di investimento nel territorio dello Stato, ossia qualunque progetto di realizzazione di un'iniziativa economica avente carattere duraturo, nonché di ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente, e di iniziative dirette alla partecipazione al patrimonio di un'impresa. L'investimento, come si evince dal combinato disposto degli artt. 2, co.1 del D.lgs. 147/2015

¹³³ Ad esempio: reti d'impresa, consorzi, distretti produttivi, *joint ventures* e, in generale, tutte le forme di collaborazione o aggregazione tra diverse imprese con la finalità di effettuare un investimento unitario, favorendo in tal modo il raggiungimento della soglia di trenta milioni di euro. Cfr. G. ALBANO, "*Attuata la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti*", cit., p. 237.

e 1, co.1, lett. c) del Decreto attuativo, deve presentare una serie di caratteristiche per essere rilevante ai fini della proposizione dell'istanza di interpello.

Anzitutto, esso deve prevedere un esborso di ammontare non inferiore a 30 milioni di euro, deve realizzarsi nel territorio dello Stato¹³⁴ e avere ricadute occupazionali “significative” in relazione all'attività in cui avviene e “durature”. La relativa realizzazione può avere, naturalmente, carattere pluriennale, in quanto sarebbe sproporzionato richiedere che un investimento di tale entità debba essere completato nell'arco di un anno o di un periodo d'imposta. Ai fini della determinazione del valore dell'investimento, precisa l'art. 2, co.2 del Decreto attuativo, occorre tener conto di tutte le risorse finanziarie, anche di terzi, necessarie all'impresa per l'attuazione del *business plan*; non è necessario, quindi, che l'investimento sia finanziato attraverso l'*equity*, rilevando anche gli investimenti finanziati con debito, incluse le operazioni di *Leveraged Buy-Out* (LBO).¹³⁵

Inoltre, nel caso di investimenti realizzati dal gruppo di società o dai raggruppamenti di imprese, occorre valutare “*il valore complessivo dell'investimento unitario, dato dalla somma del valore dei singoli investimenti di tutti i soggetti partecipanti all'iniziativa*”.

Per quanto concerne il terzo requisito, ossia che dall'investimento derivino “*ricadute occupazionali significative e durature*”, la Circolare 25/E del 2016 ha precisato che, in mancanza di parametri normativi di riferimento – i quali lascerebbero, altrimenti, in capo all'Ufficio un margine di discrezionalità eccessivamente ampio – l'Amministrazione, in sede istruttoria, debba operare un'analisi *case-by-case* con specifico riguardo all'attività svolta dal contribuente, sulla base degli elementi forniti dall'istante. In tale analisi, dunque, l'Ufficio potrà e dovrà tenere in considerazione non solo gli investimenti in grado di generare un incremento dei livelli occupazionali, bensì anche quelli che possano determinare il mantenimento dei posti di lavoro ovvero un aumento delle prestazioni di lavoro

¹³⁴ Si ritiene, tuttavia, che esso non debba essere realizzato interamente in Italia, potendo, di contro, essere parte di un più ampio investimento sovranazionale, purché la parte italiana di esso rispetti tutti i requisiti previsti, prima fra tutti la soglia minima di 30 milioni di euro. Tale chiarimento è stato reso dall'Agenzia in occasione del VI Forum Tax svoltosi a Milano in data 16 ottobre 2016, dedicato al tema “La collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti, dal ravvedimento operoso alla cooperative compliance”. Cfr. AA.VV., *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*, cit., p. 150, nt. 16; G. VANZ, “Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti”, in *Rassegna Tributaria*, 4, 2017, p. 950;

¹³⁵ Cfr. G. ALBANO, “Attuata la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti”, in *Corriere Tributario*, 26, 2016, p. 238. Il *Leveraged Buy-Out* (LBO) è una tecnica di acquisto di una partecipazione (totalitaria o di controllo) di una società, di un'azienda, di un ramo d'azienda o di un gruppo di attività (c.d. *target*), che ha come caratteristica quella di ricorrere al debito per finanziare la maggior parte del valore di acquisto. Il rimborso del debito così contratto è collegato alla generazione di flussi di cassa e/o alla cessione di attività del *target*.

commissionate a soggetti già esistenti e diversi da quelli coinvolti in via diretta nell'investimento (c.d. affidamento in *outsourcing* di prestazioni di servizi).

Con riguardo alle tipologie di investimento che consentono l'accesso all'istituto in esame, l'art. 2, co. 1 del Decreto attuativo individua diverse operazioni, da considerarsi meramente esemplificative, quali: a) la realizzazione di nuove attività economiche o l'ampliamento di attività economiche preesistenti, con conseguente adeguamento della struttura aziendale; b) la diversificazione della produzione di un'unità produttiva esistente incidendo, ad esempio, sulla scala o dimensione dell'attività attualmente svolta dall'impresa oppure sulla tipologia del bene prodotto o del servizio erogato e/o del mercato di riferimento; c) la ristrutturazione di un'attività economica esistente al fine di consentire all'impresa il superamento o la prevenzione di una situazione di crisi attraverso gli strumenti previsti dall'ordinamento (quali i piani di risanamento attestati, gli accordi di ristrutturazione dei debiti e il concordato preventivo)¹³⁶; d) le operazioni aventi ad oggetto le partecipazioni in un'impresa con acquisizione di quote o azioni della stessa.

4.2. La procedura e l'oggetto dell'istanza

Come previsto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 maggio 2016 (prot. n.77220/2016), le istanze di interpello sui nuovi investimenti vanno presentate a Roma, alla Divisione Contribuenti, o, per i soggetti che aderiscono al nuovo regime di *co-operative compliance*, all'Ufficio Adempimento collaborativo – Settore Strategie per la *Compliance* e per l'attrazione degli investimenti - Direzione Centrale Grandi contribuenti della Divisione Contribuenti, e deve contenere la descrizione del *business plan* che, come già accennato, può prevedere sia operazioni di *asset deal* e che di *share deal*.¹³⁷

Le modalità di presentazione e il contenuto dell'istanza sono definiti nel dettaglio dall'art. 3 del Decreto di attuazione del MEF del 29 aprile 2016. In particolare, l'istanza deve essere redatta in carta libera e può essere proposta mediante: spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento; consegna a mano; per via telematica attraverso posta elettronica certificata; secondo le modalità definite con Provvedimento del Direttore

¹³⁶ Tali istituti sono espressamente richiamati dalla Circolare 25/E, cit., e sono disciplinati rispettivamente dall'art. 67, co. 3; 182 *bis* e 160 ss. della Legge Fallimentare (R.D. 267/42).

¹³⁷ Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1° marzo 2018, prot. n. 47688/2018, ha così modificato la competenza degli Uffici in relazione alle istanze di interpello sui nuovi investimenti, prima di competenza della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate – Ufficio Interpelli Nuovi Investimenti.

dell’Agenzia delle Entrate del 4 gennaio 2016, ovvero attraverso l’utilizzo di un servizio telematico erogato in rete dall’Agenzia delle Entrate che preveda le modalità di accesso disciplinate dall’art. 64, co. 2 del D.lgs. n. 82 del 2005.

Nel caso in cui l’investimento sia effettuato da un gruppo di società o da un raggruppamento di imprese, è necessario inoltre che le stesse conferiscano un mandato speciale per la presentazione dell’istanza ad una delle imprese facenti parte del gruppo o raggruppamento.¹³⁸

L’istanza deve contenere, a pena di inammissibilità, una serie di elementi riguardanti l’identificazione dell’impresa istante; la descrizione dettagliata del piano di investimento; le disposizioni tributarie specifiche di cui si richiede l’interpretazione o in relazione alle quali si chiede di valutare l’abusività delle operazioni del piano di investimento, ovvero le disposizioni antielusive di cui si chiede la disapplicazione; l’esposizione del trattamento fiscale che il contribuente ritiene corretto; la sottoscrizione dell’istante o del suo legale rappresentate o procuratore generale.¹³⁹ L’istanza deve, in ogni caso, essere corredata da copia della documentazione rilevante ai fini della risposta di cui l’Amministrazione non sia ancora in possesso.

Con riguardo al contenuto dell’istanza di interpello, l’art. 2, co. 1 del D.lgs. 147/2015 prescrive che essa possa riguardare il trattamento fiscale del piano di investimento e delle

¹³⁸ La Circolare 25/E/2016 ha precisato, tuttavia, che il conferimento di mandato speciale non sia necessario qualora nell’ambito del raggruppamento di imprese si possa individuare un autonomo soggetto d’imposta ai sensi dell’art. 73, co. 2 del TUIR.

¹³⁹ Nel dettaglio, l’art. 3, co. 2 del Decreto attuativo statuisce che: “L’istanza deve contenere:

a) la denominazione dell’impresa, gli elementi identificativi del suo legale rappresentante, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale o la partita IVA ovvero altro codice di identificazione dell’impresa, nonché l’indicazione dei recapiti, anche telematici, del domiciliatario per la procedura di interpello presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti alla procedura. Nel caso in cui più soggetti intendano partecipare all’investimento, l’istanza deve contenere la denominazione e gli elementi identificativi di tutte le imprese partecipanti all’investimento;

b) la descrizione dettagliata del piano di investimento, sul quale si chiede la valutazione dell’Agenzia delle entrate con riferimento al trattamento fiscale dello stesso e alle operazioni societarie pianificate per la relativa attuazione. La descrizione deve necessariamente specificare: l’ammontare dell’investimento, non inferiore a trenta milioni di euro, e la metodologia seguita per la quantificazione; i tempi e le modalità di realizzazione dello stesso; le ricadute occupazionali significative, in termini di aumento o mantenimento del livello occupazionale, da valutare in relazione alla attività in cui avviene l’investimento e durature, e i riflessi, anche in termini quantitativi, dell’investimento oggetto dell’istanza sul sistema fiscale italiano;

c) le specifiche disposizioni tributarie di cui si richiede l’interpretazione o in relazione alle quali si chiede di valutare l’eventuale abusività delle operazioni connesse al piano di investimento, nonché le specifiche disposizioni antielusive delle quali si chiede la disapplicazione e gli specifici regimi o istituti ai quali si chiede di avere accesso; d) l’esposizione, in modo chiaro e univoco, del trattamento fiscale che il contribuente ritiene corretto in relazione al piano di investimento, con esplicitazione delle soluzioni e dei comportamenti che l’istante intende adottare in relazione alla sua attuazione;

e) la sottoscrizione dell’istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell’articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o al margine dell’atto, essa deve essere allegata allo stesso.”

eventuali operazioni straordinarie necessarie per la sua realizzazione, inclusa la valutazione circa l'esistenza o meno di un'azienda; la valutazione preventiva circa l'assenza di elusione delle norme fiscali; la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive; l'accesso ad eventuali regimi ed istituti previsti dall'ordinamento tributario.

Sciogliendo i dubbi formati in merito alla natura del nuovo istituto, l'Agenzia ha poi chiarito che l'istituto dell'interpello sui nuovi investimenti costituisce una forma particolare di interpello che, nonostante la sua diversità rispetto a quelli disciplinati dall'art. 11 della Legge 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), può comunque avere ad oggetto i profili propri delle tipologie di interpello del contribuente. In particolare, l'interpello può qualificarsi come “ordinario” (puro o qualificatorio); “probatorio”; “antielusivo” ovvero “disapplicativo”.¹⁴⁰

Con riferimento ai rapporti fra l'interpello di cui all'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e l'interpello sui nuovi investimenti, l'Agenzia ha altresì precisato nella Circolare esplicativa che devono intendersi escluse dall'area dell'interpello del contribuente le ipotesi costituenti “nuovo investimento” nell'accezione prevista dall'art. 2 del D.lgs. 147/2015, in quanto per le stesse è possibile attivare la procedura di interpello dedicata ivi prevista. Tuttavia, prosegue la Circolare, il contribuente che sia in possesso dei requisiti per presentare istanza di interpello sui nuovi investimenti ha comunque la facoltà di presentare istanze di interpello *ex art. 11*, attraverso la formulazione di quesiti specifici che siano isolati dal piano di investimento.

Proseguendo nella trattazione degli aspetti procedurali, l'Agenzia conserva i poteri tipici riconosciuti alla stessa in fase istruttoria. Infatti può accedere, se necessario e previa intesa con il contribuente, presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa, per poter prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini della trattazione della pratica. In ogni caso, l'Agenzia può effettuare interlocuzioni con l'istante onde verificare la completezza delle informazioni fornite e di acquisire ulteriori elementi.

Una volta acquisiti tutti gli elementi utili ai fini della decisione, l'Ufficio deve far pervenire al contribuente, per iscritto, la risposta all'interpello entro il termine di centoventi giorni, prorogabili di ulteriori novanta giorni qualora l'Amministrazione abbia bisogno di acquisire ulteriori informazioni. Se la risposta non perviene al contribuente entro questo termine – eventualmente prorogato – secondo il meccanismo del c.d. silenzio-assenso deve ritenersi che l'Agenzia concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal

¹⁴⁰ Per le relative definizioni si rimanda *supra* al Capitolo I, §2.

contribuente nella propria istanza.¹⁴¹ Ciò, naturalmente, presuppone che l'istanza sia stata validamente presentata e abbia un contenuto conforme a quanto previsto dalla legge e dal Decreto attuativo.¹⁴²

L'Amministrazione può, in seguito, verificare l'assenza di mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti in relazione al rilascio della risposta nonché la corretta applicazione delle indicazioni fornite, attraverso gli ordinari poteri conoscitivi e di controllo a sua disposizione. In ogni caso, stabilisce il D.lgs. 147/2015, i poteri conoscitivi e di controllo in generale attribuiti all'Amministrazione finanziaria possono essere da questa esercitati *“esclusivamente in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'interpello”*. Questo significa che, in linea di principio, l'ufficio competente deve effettuare la verifica sulla situazione in fatto e in diritto rappresentata dal contribuente *prima* di rilasciare la risposta all'interpello, in fase di istruttoria, e non potrà più effettuarla *ex post*. Diversamente, si violerebbe il principio di certezza del diritto e di comunicazione in via preventiva tra le due parti, sui quali il nuovo istituto affonda le radici.

Tuttavia, qualora emerga dall'istruttoria che la situazione in fatto o in diritto prospettata nell'istanza dal contribuente era incompleta, e ciò abbia indotto in errore l'Agenzia, la risposta resa – sia in forma espressa che tacita – non produrrà alcun vincolo a carico dell'Amministrazione, in quanto si riferisce ad una situazione difforme da quella reale, senza che vi sia, dunque, una violazione dei principi di buona fede, certezza del diritto e legittimo affidamento da parte dell'Ufficio.¹⁴³

Sempre sul piano procedimentale, infine, va sottolineato che la presentazione dell'istanza di interpello sui nuovi investimenti non sospende gli ordinari termini previsti per i vari adempimenti tributari. Infatti, l'art. 3, co. 5, del Decreto attuativo stabilisce che *“La presentazione dell'istanza di interpello non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione”*.

¹⁴¹ Così dispone l'art. 2, co. 2 del D.lgs. 147/2015.

¹⁴² Il concetto di silenzio-assenso (ed in particolare la nozione di assenso), reca con sé la condizione che il contribuente abbia esplicitato nell'istanza, in modo chiaro ed inequivoco, il trattamento fiscale del piano di investimento che ritiene corretto, in modo che a tale soluzione possa riferirsi l'assenso implicito dell'Amministrazione. Se la soluzione non viene affatto prospettata dal contribuente, ovvero viene prospettata ma in termini non univoci, si ritiene che l'istanza sarà ammissibile ma non suscettibile di dar luogo al meccanismo del silenzio-assenso. Così G. VANZ, *“Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti”*, in *Rassegna Tributaria*, 4, 2017, p. 954.

¹⁴³ Come stabilito dall'art. 6, co. 2 del Decreto attuativo del 29 aprile 2016.

4.3. Le cause di inammissibilità dell'istanza

Le cause di inammissibilità dell'istanza sono disciplinate all'art. 4 del Decreto attuativo, il quale prevede cinque ipotesi al riguardo.¹⁴⁴

Anzitutto, l'istanza di interpello è inammissibile se manca l'indicazione dei requisiti di cui all'art. 3, co. 2, lettere a) e b) del medesimo decreto e questi non vengano regolarizzati dall'interpellante nel termine di 30 giorni dall'invito alla regolarizzazione trasmesso dall'Agenzia delle Entrate (nelle stesse forme previste per la presentazione dell'istanza). In particolare, come si è visto precedentemente, tali requisiti riguardano i dati identificativi dell'impresa o delle imprese istanti e la descrizione dettagliata del piano di investimento che si intende realizzare, di cui si chiede la valutazione in merito al trattamento fiscale applicabile allo stesso e alle operazioni straordinarie necessarie per realizzarlo.¹⁴⁵

In secondo luogo, la lettera b) della norma in commento prevede l'inammissibilità dell'istanza se questa non viene inoltrata preventivamente rispetto alla scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione – nella quale devono trovare applicazione le disposizioni tributarie oggetto dell'istanza di interpello – ovvero per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto la fattispecie cui si riferisce l'istanza o ad essa connessi.¹⁴⁶

Inoltre, l'istanza è inammissibile se ha ad oggetto una questione sulla quale l'interpellante abbia già ottenuto una risposta in precedenza, a meno che questi non rappresenti nuovi elementi in fatto o in diritto non indicati precedentemente. L'istante potrà

¹⁴⁴ Si riporta, per chiarezza, il testo della norma in esame: “L'istanza di cui all'articolo 3 è inammissibile: a) se è totalmente priva dei requisiti di cui alle lettere a) e b) del comma 2 dell'articolo 3, se non regolarizzati, ai sensi dell'articolo 5, comma 2, entro trenta giorni dalla presentazione dell'istanza; b) se non è inoltrata preventivamente alla scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione nella quale devono trovare applicazione le disposizioni tributarie oggetto dell'istanza di interpello o per l'assolvimento di altri obblighi tributari, correlati alle suddette disposizioni, aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima; c) nella parte in cui ha ad oggetto la medesima questione sulla quale l'istante ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente; d) nella parte in cui verte su questioni oggetto delle procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto, fatta eccezione per i quesiti che richiedono la preventiva valutazione in ordine all'esistenza o meno di un'azienda che configuri stabile organizzazione; e) se verte su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza.”

¹⁴⁵ Così dispone l'art. 4, lett. a) del Decreto attuativo.

¹⁴⁶ La Circolare 25/E/2016 ha tuttavia precisato che, ai fini della valutazione circa l'ammissibilità o meno dell'istanza, bisogna avere riguardo non al momento di inizio di esecuzione del piano di investimento o di atti strumentali alla sua esecuzione, bensì alla *realizzazione* della condotta rilevante dal punto di vista fiscale. Dunque, bisognerà guardare all'applicazione della specifica disposizione tributaria, che costituisce oggetto dell'istanza, entro i termini di scadenza previsti dalla legge. Cfr. AA.VV., *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*, cit., p. 159.

comunque, anche in seguito alla presentazione dell'istanza, proporre più quesiti successivi che scaturiscono dal medesimo *business plan*, in quanto si tratti di questioni “nuove” nonostante la loro riferibilità allo stesso piano di investimento (art. 4, lett. c).

La lettera d) prevede, poi, l'inammissibilità dell'istanza nel caso in cui questa faccia riferimento agli ambiti oggetto della procedura degli Accordi preventivi (c.d. APA) – fatta eccezione per i quesiti in ordine all'esistenza o meno di una stabile organizzazione – previsti dall'art. 31 *ter* del D.P.R. n. 600 del 1973 per le imprese con attività internazionale, di cui si è trattato nel corso del precedente capitolo di questo lavoro.¹⁴⁷ La *ratio* alla base di tale previsione consiste nel fatto che, come precisato nella Relazione illustrativa al D.lgs. 147/2015, l'interpello sui nuovi investimenti si affianca, per gli investitori con attività internazionale, all'istituto degli Accordi preventivi. Infatti, mentre la procedura di *ruling* internazionale si conclude, come abbiamo visto, in un vero e proprio accordo vincolante per il contribuente e per l'Amministrazione, l'interpello in esame è, invece, volto a ottenere un parere preventivo da parte dell'Agenzia delle Entrate circa il corretto trattamento fiscale del *business plan* e delle operazioni funzionali alla sua attuazione.¹⁴⁸

L'ultima causa di inammissibilità è disciplinata dalla lettera e) dell'art. 4, ove si stabilisce che l'istanza è inammissibile se verte su questioni che sono già state oggetto di controlli alla data di presentazione della stessa e di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza. Tale previsione si giustifica, evidentemente, in considerazione della natura preventiva che caratterizza l'istanza di interpello sui nuovi investimenti; tuttavia, occorre precisare che l'inammissibilità opera solo con riferimento ai quesiti cui si riferisce l'attività di accertamento già avviata, mentre non si estende a quelli diversi ed ulteriori eventualmente presentati con la medesima istanza.

4.4. L'efficacia della risposta dell'Agenzia

Veniamo ora all'analisi degli effetti giuridici della risposta all'interpello. Ai sensi dell'art. 6, co. 1 del Decreto attuativo il contenuto della risposta o del silenzio-assenso vincola l'Amministrazione finanziaria, e tale vincolatività perdura fino a quando restano

¹⁴⁷ Per approfondimenti si vedano i § 5 e seguenti del Capitolo I.

¹⁴⁸ La Relazione illustrativa chiarisce, altresì, che l'introduzione dell'art. 31 *ter* all'interno del D.P.R. n. 600 del 1973, Titolo IV (rubricato “Accertamento e Controlli”), presenta una propria coerenza in quanto esplicita la natura di strumento consensuale e condiviso per l'esercizio dei poteri di competenza degli uffici dell'Agenzia delle Entrate caratterizzante gli Accordi preventivi. Questa scelta “è in linea con la volontà del legislatore di intendere il controllo di tipo tradizionale come un momento eventuale del rapporto con il contribuente, favorendo invece forme di interlocuzione avanzata, tese ad esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipati”.

invariate le condizioni di fatto e di diritto sulla base delle quali la risposta è stata resa o su cui si è formato il silenzio-assenso.¹⁴⁹

Ne consegue che gli atti amministrativi, di qualsiasi genere essi siano, emanati dall'Ufficio – e dunque, anche quelli a contenuto impositivo o sanzionatorio – sono “nulli” se difformi dalla risposta precedentemente fornita all'istanza o dal silenzio formatosi sull'interpretazione in essa proposta dal contribuente (art. 6, co. 2; art. 2, co. 3 del D.lgs. 147/2015).

Dalla procedura di interpello sui nuovi investimenti, in sostanza, derivano vincoli solo a carico dell' Agenzia e non anche del contribuente, il quale è libero di adeguarsi o meno alla risposta o al silenzio-assenso. Tuttavia, qualora questi decida di non adeguarsi, si esporrà al rischio dell'azione di accertamento e di controllo dell'ente impositore, rispetto al quale potrà difendersi con ogni mezzo previsto dall'ordinamento. Inoltre, in forza dell'espresso richiamo al D.lgs. n. 156/2015¹⁵⁰ operato dall'art. 9 del Decreto attuativo, la risposta all'interpello è inoppugnabile.¹⁵¹ Questo regime coincide, sostanzialmente, con quello previsto per gli interpelli del contribuente dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Vi è, però, una importante differenza rispetto a questi ultimi in quanto – come sottolineato dalla Circolare 25/E del 2016 – la risposta all'istanza di interpello sui nuovi investimenti è sottratta al potere di autotutela dell'Amministrazione, salvo il caso di mutamento delle circostanze di fatto e di diritto, diversamente da quanto è stabilito per le altre tipologie di interpello di cui all'11. Infatti, per tali tipologie, il comma 3 prevede espressamente la facoltà per l'Amministrazione di esercitare il potere di rettifica della risposta precedentemente resa.

Resta comunque ferma la possibilità per l'Ufficio di verificare l'assenza di mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto mediante gli ordinari poteri istruttori, ai fini del rilascio della risposta nonché della corretta applicazione delle indicazioni contenute nella stessa. Qualora tali circostanze dovessero aver subito mutamenti, ovvero nel caso in cui

¹⁴⁹ Fra le circostanze di diritto, il cui mutamento determina la cessazione del vincolo in capo all'Amministrazione di attenersi alla risposta resa, si annoverano gli interventi normativi del legislatore, le sentenze della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea nonché le sentenze della Corte di Cassazione (sia a Sezioni Semplici che a Sezioni Unite).

¹⁵⁰ Tale Decreto legislativo reca la revisione della disciplina degli interpelli.

¹⁵¹ Ciò in quanto essa costituisce un atto amministrativo non provvedimentale, privo dunque dei requisiti di esecutività e di esecutorietà, in quanto tale non idoneo a produrre una lesione della sfera giuridica del soggetto istante suscettibile di tutela giurisdizionale. Cfr. AA.VV., *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*, cit., p. 164.

l'impresa non le abbia rappresentate in maniera veritiera e corretta, non si produrranno gli effetti predetti.

Ciò in quanto viene, in tal caso, a mancare quel principio di legittimo affidamento e di certezza del diritto cui l'interpello è funzionale, e che costituisce la giustificazione alla deroga prevista dalla norma in esame al principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Infatti, è vero che la risposta fornita dall'Agenzia resta vincolante anche qualora la stessa abbia mal interpretato la normativa di riferimento o nel caso in cui l'abbia erroneamente applicata al caso concreto, ma è anche vero che tale inamovibilità del parere dato rimane valida solo qualora il contribuente non fosse già a conoscenza dell'errore in cui è successivamente incorsa l'Amministrazione. Soltanto, cioè, quando il contribuente è in buona fede si può formare il legittimo affidamento dello stesso nella risposta resa dall'Amministrazione, principio che, essendo di pari valore costituzionale rispetto a quello di capacità contributiva, è oggetto del bilanciamento operato dal legislatore nel prevedere l'impossibilità, per l'Amministrazione, di modificare il suo parere anche nel caso in cui si avveda dell'errore commesso.¹⁵²

Per concludere, qualora l'investitore decida di dare attuazione alla risposta all'interpello, essa esplicherà i suoi effetti non solo nei confronti dell'istante ma anche nei confronti di tutti i soggetti coinvolti nel relativo piano di investimento, purché possano essere identificati dal contenuto dell'istanza. Inoltre, come precisato nella Circolare esplicativa, nell'ipotesi in cui dal piano derivi la costituzione di un nuovo soggetto, la risposta produrrà i medesimi effetti anche nei confronti di tale nuova entità.

5. La gestione del rischio fiscale e il “*Tax Control Framework*”

Veniamo ora alla descrizione dei requisiti oggettivi di cui deve essere in possesso l'impresa-contribuente per poter accedere al regime di adempimento collaborativo.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016¹⁵³, precisamente al punto 3.1, individua quale requisito essenziale per poter presentare domanda di accesso il possesso di un efficace sistema di controllo del *rischio fiscale*. Tale sistema, secondo quanto disposto nel Provvedimento, deve essere inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno (c.d. SCI), mentre viene lasciata al contribuente la

¹⁵² Così G. VANZ, “*Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*”, cit., p. 957.

¹⁵³ Prot. n.54237/2016, cit.

libertà di scegliere le soluzioni organizzative più adeguate al perseguimento dei relativi obiettivi.

Tale previsione, in attuazione delle disposizioni di cui agli artt. 3-7 del D.lgs. n. 128/2015, evidenzia la rinnovata attenzione del legislatore nazionale al tema della *tax governance*, la quale riflette l'esigenza di assicurare la gestione e, soprattutto, la prevenzione, dei rischi connessi alla variabile fiscale.

5.1. Il tax risk management e le categorie di rischio

La *corporate governance* costituisce tema sempre più ricorrente, a seguito delle vicende dei gruppi di imprese che hanno animato l'opinione pubblica negli ultimi decenni. In particolare, si avverte sempre di più la necessità di definire in modo chiaro i punti cardine del sistema di governo di impresa che siano in grado di garantire il conseguimento degli obiettivi della stessa in maniera efficiente e in aderenza ai principi normativi. In quest'ottica, si capisce come il sistema di controllo interno – inteso come l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire, attraverso un adeguato processo di individuazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, una gestione societaria coerente con gli obiettivi stabiliti – sia elemento assolutamente fondante della *corporate governance*.

La *tax governance*, a ben vedere, si pone quindi in una relazione di *species* rispetto al *genus* della *corporate governance*¹⁵⁴, in quanto consiste nell'applicazione delle regole e delle *best practices* di *governance*, riconosciute a livello internazionale, alla variabile fiscale.¹⁵⁵ Essa enuclea quelle che sono le risposte del *board of directors* (Consiglio di

¹⁵⁴ La *corporate governance* è quell'insieme di regole e prassi che determinano la struttura decisionale e organizzativa del governo societario. Quest'ultimo, in particolare, è inteso come il sistema di *leadership* collettiva che permette di gestire e controllare le imprese, attraverso un'opera di compensazione fra gli interessi – potenzialmente divergenti – dei soci di controllo, dei soci di minoranza e degli amministratori, rispetto alle risorse limitate di ciascuna società. P. VALENTE, «*Tax governance*» e gestione del «*Compliance risk*», in *Corriere Tributario*, 35, 2011, p. 2924, nt.1.

¹⁵⁵ L'espressione *tax governance* «*might be briefly expressed as "corporate governance as it relates to tax"*. *This is certainly an accurate description of the areas that are to be considered. It may however be subtly misleading if it is taken to refer only to the surprisingly small area of overlap where current literature on corporate governance issues strays into the area of tax. [...] tax governance is indeed a constituent part of the wider concept of corporate governance but that [...] it has not hitherto received the attention it deserves in that context. Accordingly, and in view also of its specialised technical basis, it is helpful at this stage of the debate to consider it as a separate issue. An alternative way of expressing the definition, that recognises this background, might therefore be to say that tax governance is the answer, or the totality of the various answers, that the board of directors of a company gives to the questions «What responsibilities and opportunities are we presented with in relation to the tax affairs of the company?» and «How can we best respond to those responsibilities and opportunities for the benefit of the shareholders and of others to whom we have an obligation?» (...) this answer should not merely be a series of independent responses to a variety of circumstances that present themselves, but should take the form of a coherent strategy that recognises the*

Amministrazione) di una società ai quesiti relativi non solo alle responsabilità ed alle opportunità cui la società va incontro sul piano fiscale, ma anche all'approccio che meglio interpreti gli interessi dei soci e degli altri soggetti portatori di interessi (c.d. *stakeholders*). In questo senso, si può dire che il concetto di *tax governance* sia legato strettamente all'esigenza, da parte dell'impresa-contribuente, di neutralizzare quanto più possibile il rischio fiscale.

Il rischio fiscale scaturisce dalle situazioni di incertezza relative all'attività di impresa, ed in particolare può riguardare:

- l'applicazione della normativa e della prassi fiscale in un Paese diverso da quello in cui l'impresa ha la sua sede principale; ovvero
- la definizione di un sistema di gestione dell'attività svolta al fine di ottimizzarne la variabile fiscale.

La gestione del rischio fiscale (c.d. *tax risk management*), dunque, richiede necessariamente – da un lato – una preventiva fase di amministrazione e controllo delle aree suscettibili di generare situazioni di incertezza, mentre – dall'altro – è diretta a prevenire possibili contenziosi fra l'impresa e l'Amministrazione finanziaria.

Una corretta valutazione del rischio fiscale, inteso come il rischio di operare in violazione di norme tributarie ovvero in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento,¹⁵⁶ risulta, infatti, fondamentale per consentire una realizzazione più certa degli obiettivi perseguiti dalle imprese, evitando possibili danni finanziari o reputazionali nonché la perdita di opportunità di *business*.

Nell'ambito del processo di pianificazione aziendale, ossia quello strumento che consente alle imprese, soprattutto a quelle di maggiori dimensioni, il raggiungimento degli obiettivi prestabiliti, riveste pertanto un ruolo fondamentale la conoscenza e la consapevolezza delle possibili *categorie di rischio* cui l'attività è esposta e la conseguente adozione di strumenti per monitorare e gestire tali rischi.

In tale ottica, per *good tax risk management* si intende l'insieme delle decisioni assunte ad alto livello – quindi, dal c.d. *top management* – con riguardo alla posizione complessiva dell'impresa dal punto di vista fiscale, attraverso un approccio sistematico e

«interconnectedness» of the tax issues facing the company, and the fact that decisions in one area will affect the options available in other areas”. Cfr. KPMG, Discussion paper, “Developing the Concept of Tax Governance”, 2007.

¹⁵⁶ Definizione fornita dal punto 1, lett. d) del sopracitato Provvedimento.

strutturato che richiede un'analisi dell'ambiente in cui essa si trova ad operare, così da individuare i rischi emergenti.

Come evidenziato anche in sede OCSE¹⁵⁷, gli impegni delle imprese in materia di cooperazione, trasparenza e adempimenti fiscali devono tradursi in sistemi, strutture e politiche per la gestione del rischio. Nel caso delle imprese societarie, l'organo in grado di controllare il rischio fiscale è il Consiglio di Amministrazione. Nel dettaglio, agli amministratori spetta il compito di sviluppare principi di *fiscal policy* nonché istituire sistemi interni dedicati al controllo fiscale, in modo che le azioni ivi previste siano coerenti con il punto di vista del consiglio di amministrazione. Inoltre, il consiglio di amministrazione deve essere informato di tutti i potenziali rischi fiscali rilevanti e devono essergli attribuite le responsabilità per l'esercizio delle funzioni di controllo fiscale interno e di rendicontazione. In questo modo, si consente all'impresa non solo di esercitare la propria attività in maniera efficace ed adeguata, ma anche di evitare che sulla stessa gravino rischi di natura finanziaria, legale e reputazionale.¹⁵⁸

La funzione di *tax risk management* coinvolge, dunque, diverse categorie di soggetti, sia all'interno che all'esterno dell'impresa, in particolare:

- il consiglio di amministrazione;
- l'amministratore delegato (CEO) e il CFO¹⁵⁹;
- il *tax manager* e il suo *team*;
- le *business units* e aree funzionali;
- i revisori e consulenti esterni;
- le autorità fiscali (e non);
- investitori e analisti.

A ciascuno di tali soggetti competono specifiche funzioni e responsabilità.

Anzitutto, il consiglio di amministrazione deve disegnare e adottare modelli al fine di dotare la società di un'efficace *tax risk policy* per la gestione del rischio fiscale, la quale dovrebbe avere la primaria funzione di verificare l'esistenza del rischio e prevedere lo svolgimento di precisi controlli, assicurando un giusto equilibrio tra rischio ed opportunità di *business*.

¹⁵⁷ V. il documento "Guidelines for Multinational Enterprises" (2011) nonché il più recente "Co-operative Tax Compliance. Building better Tax Control Frameworks" (2016).

¹⁵⁸ Si veda in proposito A. DELLA ROVERE, F. VINCENTI, "Il tax risk management quale strumento di governance per le imprese", in *A&F*, 2017, 8, p. 54.

¹⁵⁹ Chief Financial Officer, ossia il direttore finanziario, il quale ha la responsabilità generale di gestire e pianificare le attività finanziarie dell'azienda.

Il CEO e il CFO, invece, in quanto soggetti principali nella definizione della strategia d'impresa, sono responsabili della *performance* del Dipartimento fiscale, del monitoraggio dell'attività di gestione del rischio fiscale e della allocazione di adeguate risorse per la riduzione dello stesso.

Spetta, poi, al *tax manager* e al suo *team* l'implementazione della strategia definita dal CdA sotto il profilo fiscale. In particolare, il *tax manager* è coinvolto in tutte le aree della gestione del rischio fiscale e la sua principale responsabilità concerne la gestione del *team* e il rispetto delle procedure – specificatamente previste per la gestione dell'attività d'impresa – da parte dello stesso.

Le altre *business units*, diverse dal dipartimento fiscale, invece, partecipano alla funzione di *tax risk management* in modo vario a seconda del profilo di rischio che caratterizza la società. Nell'attività di gestione del rischio di natura fiscale assumono un ruolo rilevante anche i revisori e i consulenti dell'impresa, in quanto la conoscenza delle aree a cui l'impresa risulta potenzialmente esposta è essenziale per lo svolgimento delle attività di loro competenza.

Il coinvolgimento delle Amministrazioni finanziarie risponde, a ben vedere, ad una diversa esigenza rispetto alla partecipazione dei soggetti fin qui esaminati, ossia quella di assicurare che gli uffici agiscano – nello svolgimento delle attività di verifica dei comportamenti del contribuente – secondo criteri di efficienza, efficacia e in un'ottica di trasparenza e collaborazione con l'impresa.

Da ultimo, investitori e analisti sono interessati – ai fini del corretto svolgimento delle proprie attività – non solo alla conoscenza delle aree di rischio riguardanti la contabilità finanziaria, ma anche a quelle connesse al rischio di portafoglio.

Sulla base di quanto finora detto, risulta quindi fondamentale per le imprese che decidano di implementare un sistema di *risk management* che possa definirsi adeguato, conoscere ed individuare le diverse categorie di rischio a cui l'attività di *business* è esposta nonché gli strumenti necessari per controllarli e disciplinarli.

Per quanto concerne le tipologie di rischio, bisogna in questa sede precisare che non è possibile classificarle sulla base di un univoco modello di riferimento. Occorre, di contro, tenere in considerazione le specifiche caratteristiche dell'impresa, il contesto ambientale di riferimento e le dinamiche di settore e di mercato in cui essa opera.

Tuttavia, possono essere operate delle classificazioni concettuali di carattere generale, comuni all'insieme "impresa". Una prima distinzione si basa, anzitutto, sull'origine *esterna* o *interna* all'impresa del rischio. In particolare, i rischi esterni derivano

da eventi generalmente riconducibili a variabili non controllabili e non prevedibili dal *management*. Tra queste variabili sono compresi in genere eventi di diversa natura connessi, a titolo esemplificativo, a: (i) mutamenti improvvisi della situazione politica di un dato Paese; (ii) evoluzioni tecnologiche; (iii) modificazioni degli assetti governativi; (iv) calamità naturali e altri eventi incontrollabili.

Diversamente, i rischi endogeni sono insiti nell'articolazione tipica dell'impresa e sono connessi all'attività caratteristica della stessa. Rientrano tra tali rischi quelli legati, ad esempio, all'attendibilità delle informazioni fornite dalla società ovvero alla sicurezza dei luoghi di lavoro, ed essi risultano più facilmente controllabili mediante apposite procedure di gestione e controllo.

Con specifico riferimento al rischio fiscale, poi, questo può classificarsi in due macro-categorie, distinguendo tra rischio *generico* e *specifico*. Per predisporre una efficiente mappatura dei rischi ed una strategia di gestione degli stessi è, quindi, di preliminare importanza operare una distinzione tra quei rischi che possono trovare la propria genesi nelle ordinarie attività e processi aziendali e quelli che, di contro, possono derivare da transazioni specifiche non riconducibili alle normali attività dell'impresa. Ne consegue che l'approccio alla valutazione del rischio fiscale dovrà essere calibrato in base alle specificità dei vari ambiti.

Alla prima categoria, costituita dai rischi che si possono verificare nel contesto dell'attività "routinaria" dell'impresa, sono riconducibili il *rischio di gestione* ed il *rischio per la reputazione*. Il rischio di gestione è correlato alla politica della società o del gruppo, e richiede interventi precisi e mirati che normalmente vengono affidati ad un unico soggetto incaricato del *tax risk management*. Il rischio reputazionale, invece, è relativo alla percezione che gli utenti esterni hanno dell'impresa e delle informazioni che i mezzi di comunicazione previsti possono fornire in relazione alla stessa (compresa la sua strategia operativa e fiscale). Tali tipologie di rischi devono essere identificate attraverso un approccio "per processi", ossia mediante l'analisi di ciascuna attività svolta, all'interno della quale il rischio possa manifestarsi. La mappa dei rischi, dunque, dovrà contenere un'analisi di tutti i processi e sotto-processi che sia in grado di illustrare le singole attività che li compongono. Inoltre, ove possibile, sarebbe opportuno indicare la rilevanza economica di ciascuna attività, utile per la successiva valutazione dei rischi connessi ai vari processi aziendali.

Per quanto concerne la categoria del *rischio fiscale specifico*, questa comprende anzitutto il rischio connesso a *specifiche transazioni*, che è suscettibile di venire in rilievo nell'ipotesi in cui siano compiute operazioni complesse e non routinarie che coinvolgono

profili di carattere prettamente fiscale. In questo tipo di transazioni la società può, infatti, optare o per una strategia con bassi livelli di rischio (e conseguente minore ottimizzazione del carico fiscale), o per una strategia più aggressiva dal punto di vista dell'impatto fiscale, la quale, tuttavia, aumenta le possibilità di un successivo controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Un'ulteriore tipologia di rischio specifico è quella relativa alle c.d. *operazioni day-to-day*, cioè quelle connesse alla determinazione del valore delle transazioni infragruppo e, per questo, strettamente legata alla strategia adottata nella determinazione dei prezzi di trasferimento nell'ambito del gruppo di imprese. Elemento fondamentale per la riduzione di questa tipologia di rischio fiscale è la qualità della comunicazione interna al gruppo nonché di quella esterna nei confronti delle autorità fiscali dei vari Paesi in cui viene svolta l'attività.

Un'altra tipologia di rischio specifico è il rischio connesso alle *dichiarazioni tributarie*. Esso concerne – in via principale – il processo di preparazione, compilazione, presentazione e controllo delle dichiarazioni. La gestione di questo rischio comporta importanti costi d'organizzazione del processo che hanno, tuttavia, il vantaggio di ridurre le probabilità di subire sanzioni per incompletezza o ritardi nella compilazione e presentazione delle dichiarazioni.

Infine, l'ultima tipologia di rischio fiscale specifico è quella relativa agli *aspetti contabili*, che include i rischi connessi ai controlli interni (sia preventivi che successivi) in merito alla redazione dei bilanci nonché ai controlli esterni effettuati dagli *auditors*.

È evidente che queste tipologie di rischio, proprio per la loro straordinarietà, sfuggono alla valutazione per processi aziendali. Per quanto la circolare n. 38/E del 2016 non si occupi in maniera specifica della distinzione, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito di ritenere comunque necessaria una corretta rappresentazione, da parte dell'impresa, dei rischi non routinari e l'individuazione di criteri precisi per la loro valutazione. Una possibile soluzione potrebbe essere, secondo alcuni, quella di introdurre sistemi di valutazione preventiva, basati pur sempre sulle due “classiche” dimensioni di analisi, *i.e.* probabilità e impatto, da applicarsi alle singole transazioni e in grado di cogliere adeguatamente, ad esempio, non solo il rischio di insorgenza di controversie tributarie ma anche quello di soccombenza.¹⁶⁰

¹⁶⁰ Così L. NOBILE, “Cooperative compliance: primi approcci operativi”, in *Il Fisco*, 2016, 42, p. 1-4052. Secondo l'Autore, possono tuttavia essere d'aiuto le indicazioni fornite dall'Australian Tax Office (ATO), il quale espressamente richiede che le transazioni più significative vengano identificate, “*Transactions or arrangements with a significant tax impact are systemically identified, categorised and reported on - for example, into strategic, operational, reputational, compliance and financial matters*”, e ritiene indicativo del

Tra le novità più rilevanti introdotte dal Provvedimento del 27 maggio 2017¹⁶¹, recante disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo, vi è l'individuazione di altre due tipologie di rischio fiscale: il rischio fiscale *significativo* ed il rischio fiscale *rilevante*.

In base al punto 1.1, lett. j) del suddetto Provvedimento, per rischio fiscale *significativo* si intende quel rischio che insiste su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa, si ritengono operanti i doveri di trasparenza e collaborazione previsti dal Decreto legislativo in capo all'impresa. A tali fini, l'Ufficio può tenere conto:

- del valore economico delle attività sottostanti;
- della rilevanza delle eventuali violazioni in termini di impatto e responsabilità;
- dei risultati della valutazione, operata dal sistema di controllo interno, sul rischio fiscale inerente¹⁶²;
- della natura ordinaria o straordinaria, in termini di frequenza e valore, delle operazioni e/o delle attività cui le fattispecie si riferiscono o della rilevanza delle medesime ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo.

Le fattispecie che integrano tali soglie devono essere oggetto di comunicazione, da parte del contribuente, nel corso delle interlocuzioni con l'Amministrazione qualora siano ritenute in grado, sulla base di una valutazione di tipo oggettivo, di inficiare la corretta operatività fiscale (presente o futura) del contribuente o di integrare il rischio di operare in violazione della normativa tributaria ovvero in contrasto con i principi e le finalità dell'ordinamento nel suo complesso.

Il rischio fiscale rilevante viene, invece, definito nel punto 1.1, lett. k) del medesimo Provvedimento, quale "*rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere l'affidamento dell'Ufficio nel sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale*". La mancata comunicazione o rappresentazione dei rischi

livello di affidabilità del sistema di controllo del rischio fiscale l'adozione di una "*policy for significant tax transactions that specifies the value of what would constitute a significant transaction requiring authorisation from the tax area, details the types of transactions, issues or risks that are significant enough to be escalated to senior management or the board (and, by default, tax matters not requiring escalation), outline the threshold where independent external tax advice should be sought and levels of management sign-off required for the transaction*".

¹⁶¹ Prot. n. 101573/2017.

¹⁶² Il rischio inerente è il rischio che risulterebbe, in via astratta, associabile ad una determinata attività senza tener conto dell'efficacia degli eventuali strumenti di controllo inseriti nel processo aventi la funzione di mitigarlo. Cfr. L. Nobile, "*Cooperative compliance: primi approcci operativi*", cit., p. 1-4051.

fiscali significativi o rilevanti infatti, come meglio si vedrà nel corso del presente capitolo, è causa di esclusione dal regime di adempimento collaborativo.

5.2. I requisiti essenziali del modello di gestione del rischio (TCF) e la sua valutazione

Il Provvedimento direttoriale del 14 aprile 2016 e la Circolare 38/E dello stesso anno delineano i requisiti che il *Tax Control Framework* deve necessariamente possedere perché il contribuente possa entrare nella relazione di cooperazione rafforzata con l'Amministrazione finanziaria.

Tali indicazioni confermano l'importanza ed il valore che le linee guida OCSE hanno nel processo di attuazione del nuovo regime, con particolare riferimento a quelle emanate nel 2016 ed incentrate proprio sulle caratteristiche del *Tax Control Framework*, che costituisce lo strumento imprescindibile per la costruzione della procedura di *co-operative compliance* fra le parti del rapporto tributario.¹⁶³ Prima di addentrarci nell'analisi della struttura del TFC, possiamo, infatti, già effettuare due importanti osservazioni di carattere generale in merito al tema che ci occupa.

In primo luogo, coerentemente con le indicazioni fornite dall'OCSE, il sistema di gestione e controllo del rischio fiscale deve consentire all'impresa di auto-valutare preventivamente i propri rischi fiscali, fornendo all'Amministrazione una visione continua ed aggiornata della propria posizione. Tale flusso informativo, accompagnato dalla previsione generale della trasparenza dei rapporti Fisco-contribuente (c.d. *disclosure*), può senz'altro contribuire ad eliminare le molteplici incertezze connesse alla variabile fiscale, prime fra tutte quelle legate ad operazioni suscettibili di configurare elusione o abuso del diritto.¹⁶⁴

¹⁶³ Si fa riferimento al documento "*Co-operative Tax Compliance. Building better Tax Control Frameworks*" (OECD, 2016), in cui l'Organizzazione fornisce una guida per aiutare le aziende a progettare e gestire in maniera appropriata detti TCF.

Come riporta lo stesso portale dell'OCSE, il documento in questione offre un'analisi di carattere sostanziale e vengono fornite, inoltre, indicazioni alle giurisdizioni tributarie su come testare la solidità di un TCF nei differenti casi.

¹⁶⁴ Nel *report* OCSE, l'importanza della trasparenza e della *disclosure* è, infatti, particolarmente enfatizzata: "*Disclosure signifies the willingness of the taxpayer to make the revenue body aware of any tax positions taken in the return that may be uncertain or controversial, and being ready to go beyond their statutory obligations to disclose. Transparency refers to sharing information about the internal control system, including the design, implementation and effectiveness of the TCF that enables the taxpayer to be fully aware and "in control" of all the positions and issues that need to be disclosed. The integrity and robustness of a well-designed and effective TCF that has been tested by the revenue body is empirical evidence that underpins the "justified" trust in a taxpayer, and in return the revenue body can provide certainty on the disclosed tax positions.*" OECD, "*Co-operative Tax Compliance...*", 2016, cit.

In secondo luogo, il Provvedimento prevede che il sistema di controllo del rischio fiscale debba essere inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Ciò implica, anzitutto, una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità societarie su tutti i livelli aziendali e, in secondo luogo, garantisce che vi sia una mappatura dei principali rischi ed un costante monitoraggio degli stessi. Di talché, anche gli organi di controllo dell'impresa assumono degli impegni sia di natura programmatica sia nei confronti dell'Agenzia in merito alle attività pianificate per porre rimedio alle eventuali carenze riscontrate nel sistema di controllo interno.¹⁶⁵

Come si è detto poc'anzi, il Provvedimento direttoriale si sofferma sui requisiti essenziali del sistema di rilevazione, misurazione gestione e controllo del rischio fiscale ai fini dell'accesso al regime di *Co-operative compliance* introdotto dal D.lgs. 128/2015.

A tal fine, l'Agenzia delle Entrate ha preso in considerazione, oltre alle indicazioni fornite dal Decreto, anche i risultati dei tavoli tecnici cui hanno preso parte le società selezionate tra quelle aderenti al Progetto Pilota del 2013 e le raccomandazioni dell'OCSE contenute nel *report* del 2013.

Come stabilito nel punto 3.2 del Provvedimento, il sistema in questione è considerato "efficace" quando è in grado di "*garantire all'impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione declinati all'articolo 5, comma 2, del decreto*".

I requisiti essenziali del TCF, indicati al punto 3.3, sono i seguenti:

- a) una chiara e documentata rappresentazione della *strategia fiscale*;
- b) una chiara ripartizione di *ruoli e responsabilità*;
- c) la previsione di efficaci *procedure* per la rilevazione, la misurazione, la gestione e il controllo del rischio fiscale;
- d) il costante *monitoraggio* del sistema di controllo e l'attivazione di eventuali rimedi;
- e) l'*adattabilità* del sistema rispetto al contesto interno ed esterno;
- f) la previsione di una *relazione agli organi di gestione*.

¹⁶⁵ Come sottolineato dall'Organizzazione nel *report "Corporate Governance and Business Integrity"* (2015), il quale fa riferimento ai principi, enucleati nel corso del G20, sul ruolo fondamentale svolto dagli organi societari di vertice nella definizione di standard etici e *business integrity policies* nelle imprese. Inoltre, nel documento "*Guidelines for Multinational Enterprises*" del 2011, l'OCSE ha indicato diverse raccomandazioni affinché le imprese trattino la *tax governance* e la *tax compliance* quali essenziali elementi da ricomprendere all'interno dei più ampi sistemi di controllo dei rischi operativi e di gestione.

È di tutta evidenza, sin da quanto ora detto, che il *Tax Control Framework* presupponga una corretta circolazione delle informazioni rilevanti all'interno dell'impresa e un adeguato flusso informativo e di *reporting* fra tutti i livelli aziendali.

5.2.1. La strategia fiscale

Il primo pilastro portante del sistema in questione è, appunto, la *strategia fiscale*. Essa deve identificare gli obiettivi dei vertici dell'azienda in relazione alla variabile fiscale.¹⁶⁶ L'Agenzia ha precisato nella Circolare 38/E che non vi è un modello predefinito del documento di strategia fiscale, lasciando dunque al contribuente ampi margini di autonomia nella declinazione dei contenuti della stessa. Tuttavia, la strategia deve presentare alcuni elementi essenziali, indicati nelle *Guidelines* dell'OCSE "*Building better Tax control frameworks*". Nell'ambito di tali linee guida, la strategia fiscale viene definita come un documento scritto e firmato dagli amministratori della società, recante un piano di azione di lungo periodo che definisca gli obiettivi posti dalla società nella gestione della variabile fiscale, sia da un punto di vista strategico che operativo.¹⁶⁷ Inoltre, la strategia fiscale dovrebbe illustrare i percorsi operativi da seguire al fine di posizionare la società sui livelli di rischio prescelti. Ad esempio, la descrizione dei meccanismi di incentivazione concessi ai *managers* di vertice rispetto alla variabile fiscale, l'adozione di procedure dettagliate a presidio dei rischi fiscali con l'individuazione di ruoli e responsabilità e, naturalmente, l'approccio nei confronti dell'Agenzia (impegno alla trasparenza, utilizzo di strumenti di certezza preventiva quali i *ruling*, gli interpelli, oneri documentali in materia di *transfer pricing*, ecc).

La *tax strategy*, secondo l'OCSE, deve quindi riflettere la propensione al rischio fiscale dell'impresa (c.d. *risk appetite*), ovvero il livello di rischio che essa intende assumere

¹⁶⁶ Tali obiettivi possono essere, ad esempio: il "*tax value*", ossia la gestione del costo fiscale a supporto delle proprie attività di *business* nel rispetto delle leggi e degli adempimenti previsti, applicando il livello di tassazione ritenuto corretto; il concetto "rischi e reputazione", che consiste nel controllo e nella gestione del rischio fiscale mediante l'adozione di *policies*, procedure, soluzioni organizzative nonché strumenti di comunicazione adeguati; la "*tax compliance*", con cui garantire l'integrità negli adempimenti fiscali e la corretta determinazione dell'imposta nelle tempistiche corrette, evitando così controversie con le autorità fiscali; una "cultura aziendale virtuosa", cioè la promozione della consapevolezza, su tutti i livelli aziendali, dell'importanza attribuita dall'organizzazione alla trasparenza, onestà, rispetto della normativa vigente e correttezza; i "buoni rapporti con le autorità fiscali", ossia l'obiettivo di instaurare con l'AF relazioni improntate alla buona fede ed alla *disclosure* volto alla valorizzazione dei rapporti di lungo periodo, venendo riconosciuti dalla stessa come controparte affidabile con cui collaborare; infine, la "valorizzazione delle risorse" per sviluppare e rafforzare le competenze professionali dei soggetti coinvolti nel processo fiscale e nella gestione dei rischi a questi associati. Vedi B. FERRONI, "*Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo*", in *Il Fisco*, 2016, 38, p. 1-3622.

¹⁶⁷ Punto 2.1 della Circolare 38/E/2016.

per il perseguimento dei suoi *goal* strategici. Inoltre, deve ricomprendere la definizione in chiave pratica del principio del “*tone at the top*” e la descrizione dei “*soft controls*”.¹⁶⁸

Per assicurare una piena consapevolezza degli amministratori di vertice riguardo alla gestione del rischio fiscale, l’Agenzia consiglia il pieno coinvolgimento del responsabile della funzione fiscale nella redazione e presentazione agli organi di gestione della relazione annuale prevista dall’articolo 4 del D.lgs. Il documento di strategia fiscale, secondo quanto chiarito nella Circolare 38/E, deve poi essere tempestivamente aggiornato ogni qualvolta intervengano cambiamenti degli elementi essenziali sopra descritti e comunicato all’Ufficio competente per la presentazione della domanda di accesso al regime.

5.2.2. *L’attribuzione di ruoli e responsabilità*

Il secondo pilastro del TCF risiede nell’assegnazione di ruoli e responsabilità. Infatti, il Provvedimento direttoriale stabilisce che il sistema debba assicurare una “*chiara attribuzione di ruoli*” a persone dotate di adeguate competenze ed esperienze – secondo criteri di separazione dei compiti (c.d. *segregation of duties*) – nonché esplicitare “*le responsabilità connesse ai ruoli*” in relazione ai processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e assicurare il rispetto di tali procedure a tutti i livelli aziendali.

L’applicazione del principio di *segregation of duties*, come evidenziato dall’Agenzia delle Entrate, costituisce uno degli elementi portanti dell’intero sistema interno di gestione del rischio fiscale e può essere interpretato sia in senso *orizzontale* che *verticale*.

In senso *orizzontale*, la separazione dei compiti consiste nella ripartizione dei compiti e delle responsabilità tra gli operatori che intervengono all’interno del medesimo processo aziendale. Tale separazione è diretta ad evitare una eccessiva concentrazione degli stessi, riducendo in tal modo la probabilità che si verifichino errori o comportamenti fraudolenti, grazie all’attività di controllo che ciascun soggetto è chiamato ad esercitare sull’operato degli altri soggetti coinvolti.¹⁶⁹ La *segregation* deve, in ogni caso, essere attuata in relazione

¹⁶⁸ Si tratta, ad esempio, di codici di condotta inerenti all’ambito fiscale, piani di formazione rivolti ai dipendenti, impegno della direzione ad un comportamento fiscalmente corretto, eventuali sanzioni per chi viola le regole del codice di condotta, competenze del personale addetto ai controlli.

¹⁶⁹ Tale nozione di separazione dei compiti è stata formulata dal *Committee of Sponsoring of the Treadway Commission*, anche noto come *COSO Framework*. Esso consiste in un sistema di controllo interno ed è tra i più utilizzati su scala internazionale. Si basa su cinque elementi essenziali: *control environment; risk assessment; control activities; information and communication and monitoring activities*. Associati a questi principi, vi sono poi svariati componenti che hanno la funzione di fornire chiarimenti in merito alla progettazione e implementazione di un sistema di controllo interno nonché per comprendere i requisiti essenziali di un sistema di controllo efficace. Vedi: www.deloitte.com.

alla specifica natura delle attività nonché al grado e alla tipologia di rischio associato alla medesima, evitando inefficienze dal punto di vista organizzativo. L'applicazione pratica di tale principio, infatti, non può essere universale per tutte le imprese, implicando necessariamente adattamenti in relazione anche alle risorse – sia umane che materiali – di cui l'impresa dispone. A tale proposito, qualora l'impresa non dovesse disporre di risorse idonee a garantire un'adeguata ripartizione dei compiti nell'ambito delle diverse linee di controllo interno, potrà avvalersi di controlli compensativi, anche esterni, volti a ridurre ad un livello accettabile il rischio generato dalla mancata segregazione.

In senso *verticale*, invece, il principio di separazione dei compiti si traduce nella separatezza fra le funzioni “operative” e quelle “di controllo”, al fine di evitare conflitti di interessi. In dettaglio, l'assegnazione di ruoli e responsabilità va attuata adottando soluzioni organizzative in linea con le *best practices* e i principi di *corporate governance* condivisi a livello internazionale. In particolare, si prevede che al consiglio di amministrazione siano demandati specifici compiti, quali l'approvazione delle funzioni di indirizzo (infatti, esso approva e promuove la strategia fiscale) nonché la valutazione dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo in ambito di gestione del rischio fiscale e la complessiva supervisione sull'idoneo funzionamento del TCF (mediante l'attribuzione di deleghe al suo interno e attraverso l'analisi periodica della reportistica sul rischio finale).¹⁷⁰

Sono, poi, previste tre distinte linee di controllo:¹⁷¹

- *controllo di primo livello* o “*controllo di linea*”, rappresentato dalle singole linee operative che, su base quotidiana e nell'adempimento delle proprie attività, mettono in atto i controlli diretti a verificare la corretta applicazione dei processi e delle procedure aziendali secondo quanto previsto dalle norme fiscali. Il controllo, dunque, viene attuato dalle funzioni operative relativamente ai processi di loro pertinenza, quindi anche dalla funzione fiscale con specifico riferimento agli adempimenti tributari di sua competenza nonché all'attività di consulenza da questa svolta nei confronti delle altre funzioni operative e di business;
- *controllo di secondo livello*, il quale concorre alla definizione delle metodologie di misurazione del rischio e alla loro individuazione, valutazione e monitoraggio. Tale livello è volto alla valutazione dell'efficacia e dell'effettività dei controlli svolti dal primo livello e deve essere demandato ad una funzione in grado di assicurare elevati

¹⁷⁰ Cfr. B. FERRONI, “*Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo*”, cit., p.1-3623.

¹⁷¹ Vedi il punto 2.3 della Circolare 38/E/2016.

gradi di indipendenza rispetto a quelle che svolgono i controlli di primo livello. A titolo esemplificativo, lo svolgimento di tali attività può essere affidato ad una unità fornita di specifiche competenze fiscali, appartenente alla funzione di *compliance* o a una unità inserita nella funzione fiscale, purché separata – dal punto di vista organico e funzionale – da quelle cui sono assegnati gli adempimenti e la consulenza in materia fiscale. Inoltre, a seconda dei casi, possono essere previsti specifici organismi aziendali deputati a tali attività, come ad esempio dei comitati rischi di natura endo-consiliare o manageriale – all’interno dei quali è opportuna la presenza del responsabile della funzione fiscale – i cui componenti siano dotati di competenze specialistiche in materia fiscale;

- *controllo di terzo livello*, il quale può essere svolto da una funzione interna all’azienda o da un ente esterno (generalmente si tratta dell’*auditor*) avente la funzione di valutare periodicamente l’adeguatezza del sistema di controllo interno nel suo complesso, quindi anche del TCF, attraverso valutazioni indipendenti che analizzano il disegno del sistema ed il suo effettivo funzionamento. Le valutazioni espresse da tale livello di controllo sono volte a fornire, dunque, un contributo qualitativo professionale sull’affidabilità del sistema generalmente inteso.¹⁷²

Dal punto di vista operativo, va precisato che per “separazione” dei compiti non deve intendersi la segregazione delle funzioni di *business* da quelle fiscali. Anzi, al contrario, la funzione fiscale interna all’impresa deve essere costantemente coinvolta a monte delle decisioni prese dagli organi di controllo. In questo modo sarà possibile sviluppare un’interazione critica fra le stesse, volta ad assicurare l’assunzione di decisioni consapevoli in relazione ad ogni aspetto della vita dell’organizzazione suscettibile di avere ricadute sulla variabile fiscale.

Per quanto concerne, poi, il requisito di indipendenza delle funzioni di controllo le une dalle altre, è necessario che esse dispongano dell’autorità, delle risorse e delle competenze necessarie per l’adempimento dei loro compiti. In particolare, il personale preposto deve essere adeguato in termini di numero, esperienza, competenze tecnico-professionali e aggiornamento. È, inoltre, opportuno che i responsabili delle funzioni di controllo fiscali siano collocati in una posizione gerarchico-funzionale adeguata e abbiano

¹⁷² L’Agenzia ha precisato, tuttavia, che lo schema ora descritto “non costituisce un modello vincolante per le imprese che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo.” Infatti, “L’adeguatezza delle procedure di controllo in concreto adottate dai singoli contribuenti verrà valutata, caso per caso, anche in sede di eventuale pre-filing.” Cfr. punto 2.3 della Circolare 38/E, cit.

accesso diretto agli organi sociali, in modo da poter comunicare con gli stessi senza alcuna restrizione o intermediazione.

5.2.3. Le procedure per la rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale

Il *Tax Control Framework* deve prevedere, ai sensi della lett. c) del punto 3.3 del Provvedimento, efficaci procedure per lo svolgimento delle attività di: (i) *rilevazione del rischio*, tracciando una *mappatura dei rischi fiscali* associati ai processi aziendali; (ii) *misurazione del rischio*, determinando l'entità dello stesso in termini qualitativi e quantitativi; (iii) *gestione e controllo* del rischio, definendo ed attuando le azioni necessarie a presidiare i rischi individuati e a prevenire il verificarsi delle relative conseguenze.

Al riguardo, abbiamo già accennato che per “rischio fiscale” si intende il rischio di operare in violazione di norme tributarie ovvero in contrasto con i principi dell'ordinamento. L'attività di *risk assessment* è volta, dunque, ad identificare i rischi suscettibili di essere generati dai processi aziendali attraverso l'analisi delle singole attività svolte dagli stessi all'interno delle quali il rischio si possa manifestare.

L'identificazione e l'analisi delle singole attività di processo è svolta con il supporto del *manager* responsabile del processo (c.d. *risk owner*). Inoltre, al fine di facilitare la successiva fase di misurazione dei rischi, viene associata a ciascuna attività, ove possibile, l'indicazione della corrispondente rilevanza economica.¹⁷³ Per ogni rischio (fiscalmente rilevante) identificato, devono essere poi tracciate le informazioni relative al c.d. comparto impositivo nonché alla tipologia di tributo su cui esso insiste (rispettivamente, ad esempio: imposizione diretta, indiretta o altri tributi; IRES, IVA, IRAP ecc.). In seguito, le informazioni raccolte vengono organizzate dalla funzione di *tax risk management* all'interno di una matrice rischi e controlli, la cosiddetta “*Risk and Control Matrix*” o “RCM”.

Il passaggio successivo consiste nella *valutazione* dei rischi. In una prima fase, essi sono valutati in termini di rischio *potenziale* – anche detto “inerente” – ossia senza tener conto dell'esistenza e della effettiva operatività delle azioni di trattamento e dei correttivi in essere. La valutazione del rischio inerente (c.d. *rating*) viene svolta sulla base di metriche definite a livello di gruppo, in modo tale da supportare i responsabili delle funzioni nella valutazione della probabilità di verifica del rischio e dell'impatto che questa presumibilmente determinerebbe. In particolare:

¹⁷³ La rilevanza economica è, infatti, uno dei criteri utilizzati nella fase successiva per valutare i rischi associati alle varie attività di processo.

- la valutazione della probabilità è espressa in maniera *qualitativa* e prende in considerazione una serie di fattori che riguardano la *case history* della singola organizzazione o del gruppo, il volume delle specifiche transazioni gestite dalla società per l'attività da cui il rischio si potrebbe generare, il numero di persone coinvolte nell'attività o nel processo aziendale, il livello di automazione (*i.e.* la presenza o meno di supporti tecnologici di vario genere), le eventuali complessità nell'interpretazione e applicazione della normativa fiscale di riferimento, la frequenza delle modificazioni della stessa, etc.;
- la valutazione dell'impatto, invece, è espressa in termini *quali-quantitativi*, ove l'impatto è stimato prendendo in considerazione non solo i possibili effetti finanziari, ma altresì gli effetti non finanziari quali – ad esempio – quelli sull'immagine o la reputazione dell'impresa nonché eventuali effetti sulle attività di *business*, onde assicurare una visione il più completa possibile del rischio.¹⁷⁴ Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, i parametri per la valutazione quantitativa dovranno basarsi su una ponderazione di elementi in ragione delle peculiarità della singola impresa, non potendosi individuare un *range* di fattori valido in astratto per valutare il livello di rischio. A tale proposito, il contribuente potrà servirsi dei criteri e delle metodologie già utilizzati nell'ambito dei sistemi di controllo interni in uso.¹⁷⁵

Infine, il rischio così individuato e valutato deve essere *gestito e controllato* mediante azioni in grado di presidiare i rischi e di prevenire il verificarsi degli eventi. È questo il c.d. “trattamento” del rischio fiscale, le cui azioni – anche dette “controlli” – possono essere di diversa natura ed agire in via preventiva sulle cause scatenanti del rischio ovvero successivamente.

5.2.4. Il monitoraggio

Questo sotto-processo riguarda le procedure di controllo volte ad individuare “eventuali carenze o errori nel funzionamento” del *framework* e la “conseguente attivazione

¹⁷⁴ Il *rating* del rischio, dunque, sarà rappresentato dalla combinazione delle valutazioni effettuate in termini di probabilità ed impatto, attraverso una matrice che sintetizza la rilevanza del rischio a livello potenziale. Cfr. B. FERRONI, “*The tax control framework nel regime di adempimento collaborativo*”, cit., p.1-3621.

¹⁷⁵ L'adeguatezza dei parametri prescelti sarà poi valutata dall'Amministrazione, caso per caso, in sede di *pre-filing*, tenendo conto delle caratteristiche specifiche dell'impresa. Vedi punto 2.7 della Circolare 38/E, cit.

delle necessarie azioni correttive”.¹⁷⁶ Al riguardo, i controlli che possono essere svolti per valutare l’adeguatezza di un TCF si distinguono essenzialmente in due tipologie: *test of design* e *test of effectiveness*.

Il primo prevede lo svolgimento di procedure di *test* dirette a valutare se il disegno del controllo si può considerare adeguato, ossia se il controllo stesso è stato disegnato in maniera idonea a prevenire o individuare operazioni suscettibili di determinare violazioni di norme tributarie. I principali aspetti che vengono presi in considerazione in fase di *test of design* sono i seguenti: il controllo copre effettivamente il rischio per cui è stato disegnato? Il controllo è già operativo/implementato? Esiste appropriata documentazione che fornisca evidenza del controllo?

Il metodo usato in via principale all’interno del *test of design* è il “*walkthrough*”, cioè una procedura in base alla quale per ogni singola transazione effettuata viene ripercorso il c.d. flusso di processo seguito dal responsabile del controllo in fase di svolgimento del controllo stesso.

La seconda tipologia di controllo, invece, prevede lo svolgimento di procedure finalizzate a valutare se il controllo ha operato nel continuo, come inizialmente previsto, e se si è effettivamente svolto in maniera corretta. I principali aspetti di cui si tiene conto in fase di *test of operating effectiveness* sono i seguenti: il controllo è ed è stato operativo nel continuo? Il controllo opera ed ha operato come disegnato? C’è evidenza del controllo riscontrabile in maniera puntuale e continuativa? Il controllo è riuscito a mitigare il rischio che doveva mitigare?

A differenza della prima tipologia di test, dunque, il *test of effectiveness* è svolto su più transazioni, selezionando, se possibile, un campione di transazioni considerato statisticamente “significativo” per valutare se il controllo abbia di fatto operato in maniera efficiente (o meno).¹⁷⁷

¹⁷⁶ Punto 3.3, lett. d) del Provvedimento direttoriale del 14 aprile 2016.

¹⁷⁷ Nello svolgimento delle proprie attività di *testing* la funzione di *tax risk management*, ove ve ne siano le condizioni e purché essa sia d’accordo con il responsabile della funzione fiscale, può fare affidamento sui risultati prodotti dalle attività svolte da altre funzioni, tipicamente funzioni di secondo e terzo livello o soggetti esterni (ad esempio: il revisore dei conti; la funzione *internal audit*; consulenti esterni indipendenti; la funzione di *compliance*). L’affidamento sui risultati delle attività svolte da altri soggetti è possibile, tuttavia, solo qualora le competenze, le metodologie e il grado di affidabilità delle verifiche svolte siano ritenuti compatibili con i controlli oggetto di *test* e con il livello di rischio sottostante.

5.2.5. L'adattabilità e la relazione agli organi di gestione

Secondo quanto disposto dalla lettera e) del punto 3.3 del Provvedimento, il sistema deve, inoltre, adattarsi alle principali modificazioni interne all'impresa ed ai mutamenti della normativa fiscale. A tal fine, la funzione fiscale deve verificare la necessità di aggiornamenti metodologici con l'obiettivo di assicurare il recepimento, la definizione e la diffusione delle metodologie e degli strumenti ottimali per un adeguato funzionamento del TCF, garantendone l'aggiornamento in relazione all'evoluzione normativa italiana ed eurounitaria nonché alle *best practices* nazionali ed internazionali. In tale ottica, la funzione fiscale deve partecipare, insieme al responsabile fiscale, al dialogo costante con l'Agenzia delle Entrate.

L'obiettivo di adattabilità rende, evidentemente, opportuno che il responsabile fiscale ed il suo specialista di *tax risk management* svolgano periodici incontri e scambi di informazioni con i vertici aziendali, in modo da intercettare prontamente eventuali cambiamenti interni – quali, ad esempio, modifiche dell'assetto organizzativo, introduzione di nuovi processi, nuove linee di business, ecc. – che potrebbero impattare sulle modalità di gestione dei rischi di natura fiscale. Solo seguendo tali criteri sarà possibile garantire l'adattabilità del TCF ai principali cambiamenti concernenti la struttura e il modello di *business* dell'impresa ed assicurare un miglioramento continuo del modello e delle informazioni gestite.

Ai medesimi fini di adattabilità interna, anche la mappatura dei rischi fiscali e dei relativi controlli deve essere sottoposta ad aggiornamento periodico.¹⁷⁸ L'esigenza di aggiornamento può altresì nascere in seguito ad eventuali novità normative o di prassi che determinino effetti sulle modalità di gestione dei rischi. In assenza di modifiche rilevanti nei processi o nella normativa tributaria, la mappatura rischi e controlli di ciascun processo andrebbe comunque sottoposta ad aggiornamento nel medio termine (ad esempio, ogni 3 anni).

Su base annuale, inoltre, come stabilito dal Provvedimento (punto 3.3, lett. f), la funzione di *tax risk management* predisponde, di concerto con il responsabile fiscale, una relazione contenente il piano delle attività previste dal processo per condividerle con coloro che, per conto dell'organo amministrativo, sono delegati alla supervisione del *tax control framework*, dando conto di eventuali evoluzioni normative e organizzative o modifiche metodologiche. La relazione annuale dovrà illustrare, inoltre, gli esiti degli esami di periodo

¹⁷⁸ In particolare, va aggiornata ogni anno la mappatura relativa ai processi che sono stati sottoposti a modifiche organizzative o procedurali rilevanti, ovvero in relazione ai nuovi processi implementati nel corso dell'ultimo anno. Vedi B. FERRONI, "Il *tax control framework* nel regime di adempimento collaborativo", cit., p.1-3625.

e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari nonché i risultati connessi alle attività pianificate e le misure eventualmente messe in atto per rimediare ad eventuali carenze (emerse a seguito dell'attività di monitoraggio).¹⁷⁹

6. La domanda di ammissione al regime: modalità di presentazione, contenuto e verifica dei requisiti

Per poter accedere al nuovo regime di *co-operative compliance*, il contribuente-impresa in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi sopra descritti deve presentare apposita istanza di ammissione.

Le modalità di presentazione della domanda di accesso al regime sono disciplinate dal punto 4 del Provvedimento direttoriale del 14 aprile 2016 (prot. 54237/2016), ove si stabilisce che la domanda vada presentata in via esclusiva compilando il modello standard “*Adesione al regime di adempimento collaborativo*”, messo a disposizione sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate, e debba essere sottoscritta ed inoltrata alla Direzione Centrale Accertamento per via telematica, attraverso l’impiego della posta elettronica certificata.

Per quanto concerne il contenuto dell’istanza, essa deve riportare, a pena di inammissibilità, le seguenti informazioni:

- a) la denominazione dell’impresa, gli elementi identificativi del suo legale rappresentante, la sede legale ovvero il domicilio fiscale (se diverso dalla sede legale), il codice fiscale o la partita IVA, l’indicazione dei recapiti del domiciliatario per la procedura – anche telematici – presso il quale si richiede di inviare le comunicazioni attinenti alla stessa;
- b) la dichiarazione del possesso di almeno uno dei requisiti soggettivi per l’accesso indicati al punto 2.1 del medesimo Provvedimento;
- c) la dichiarazione di essere in possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework*);
- d) l’eventuale richiesta di ammissione al regime dell’impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale;¹⁸⁰
- e) l’impegno a produrre la documentazione indicata dal punto 4.5;

¹⁷⁹ Cfr. L. NOBILE, “*Cooperative compliance: primi approcci operativi*”, in *Il Fisco*, 42, 2016, p. 1- 4050.

¹⁸⁰ È questo il c.d. “ingresso per trascinamento” previsto dal punto 2.5 del Provvedimento, di cui si è trattato precedentemente, il quale determina l’estensione del regime anche alla società che eserciti funzioni di indirizzo, purché ciò sia necessario per offrire all’Agenzia una visione più ampia dei processi aziendali del gruppo di imprese. Cfr. *supra* §3.2.

- f) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale, incaricato ai sensi dell'art. 63 del D.P.R. n. 600 del 1973 con procura indicata in calce o a margine della domanda, ovvero consegnata in originale all'Ufficio competente.

Alla domanda deve essere allegata la documentazione prevista dal punto 4.5 del Provvedimento.¹⁸¹ In particolare, essa deve soddisfare i seguenti requisiti minimi di documentazione: (a) descrizione dell'attività svolta dal contribuente; (b) strategia fiscale; (c) descrizione del *Tax Control Framework* adottato e delle concrete modalità di funzionamento dello stesso; (d) mappa dei processi aziendali; (e) mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo e gestione del rischio fin dal momento della sua implementazione e dei controlli ivi previsti.¹⁸²

Tale documentazione può essere presentata o integrata da parte del contribuente entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza, nel qual caso il termine assegnato all'Ufficio per la comunicazione di ammissione di cui all'art. 7, co. 2 del Decreto – il quale stabilisce che l'Agenzia debba comunicare l'ammissione entro i 120 giorni successivi alla presentazione dell'istanza – decorre dalla data di presentazione o integrazione della documentazione. Tuttavia, l'elenco riportato nella disposizione non è da considerarsi esaustivo, per cui l'impresa potrà altresì produrre qualsiasi altro documento ritenuto utile ai fini della valutazione dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime da parte dell'Ufficio competente. La mancata presentazione della documentazione, anche a seguito di espressa richiesta da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per i controlli relativi, comporta l'automatica rinuncia del contribuente alla procedura, qualora siano decorsi sei mesi dalla domanda di ammissione ovvero dall'eventuale successiva richiesta.

Nell'ambito della documentazione da allegare alla domanda, sembra meritare particolare attenzione, la lettera e) del punto 4.5 del Provvedimento, riguardante la mappa dei rischi fiscali (che devono essere individuati dal TCF dal momento della sua implementazione). In relazione a tale aspetto, era sorto fra gli operatori il dubbio circa la necessità di indicare nel documento solo i rischi eventuali e potenziali associati ai processi

¹⁸¹ Tale documentazione, come chiarito dalla circolare 38/E/2016, può essere redatta (oltre che in lingua italiana, che è obbligatoria per la redazione delle istanze e delle memorie da presentare all'Ufficio Co-operative compliance) anche in lingua inglese o francese. Cfr. punto 3.2 della circolare.

¹⁸² I documenti ora indicati devono essere idonei a consentire all'Ufficio una prima valutazione riguardo alla completezza e l'efficacia del TCF, fermo restando che eventuali carenze documentali o necessità di approfondimento sulla documentazione allegata potranno, in ogni caso, essere sanate o soddisfatte nel corso dell'istruttoria volta a verificare la presenza dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime di adempimento collaborativo. Questo è quanto è stato precisato dall'Agenzia nella Circolare 38/E, al punto 3.3.

aziendali, c.d. mappatura *ex ante*, ovvero di riportare anche le fattispecie di rischio manifestatesi in passato, comprendendo all'interno della mappa una serie di elementi rilevati in passato ma che non rappresentano più un rischio per l'impresa, secondo uno schema di mappatura c.d. *ex post*.

La Circolare 38/E ha in proposito chiarito che la mappa dei rischi deve, anzitutto, essere redatta per processi aziendali e per ogni attività di cui questi si compongono, evidenziando i rischi connessi e la rilevanza di questi ai fini del raggiungimento degli obiettivi aziendali nonché i controlli posti a presidio degli stessi. In secondo luogo, essa deve evidenziare il valore economico delle suddette attività ed il rischio "inerente" e "residuo". Con riferimento, poi, all'approccio da seguire nell'effettuazione della mappatura dei rischi, deve seguirsi un approccio *ex ante*, dunque la mappa dovrà indicare i "rischi fiscali, potenziali e attuali, associati ai processi e alle attività aziendali, conosciuti o conoscibili al momento dell'implementazione del sistema e ritenuti in grado di inficiare la corretta operatività fiscale dell'impresa, presente o futura." Ne deriva che non sussiste un obbligo, bensì una mera facoltà in capo all'impresa di comunicare all'Agenzia i rischi relativi a operazioni poste in essere prima dell'ingresso nel regime, anche se i relativi effetti si producono nei periodi d'imposta cui si applica il regime.¹⁸³

Infine, qualora dopo l'ingresso nel regime il *Tax Control Framework* rilevi nuovi rischi fiscali o carenze del TCF – relative ai processi di rilevazione dei rischi e rispetto alle quali le azioni correttive eventualmente adottate abbiano determinato la rilevazione di rischi precedentemente non mappati – il contribuente dovrà darne tempestiva comunicazione nel corso delle interlocuzioni preventive. Ciò per consentire all'Ufficio competente di effettuare un'analisi della fattispecie in tempo utile, cioè prima che l'impresa ponga in essere la relativa operazione o, comunque, prima del decorso delle relative scadenze fiscali. Il termine ultimo per la comunicazione si considera in ogni caso coincidente con il primo aggiornamento utile della mappa, da effettuarsi, come si è detto, con cadenza almeno annuale.

Alla presentazione della domanda di adesione segue il procedimento di verifica del possesso dei requisiti da parte dell'Ufficio competente. La verifica deve essere effettuata alla luce dei criteri di comprensione del *business*, imparzialità, proporzionalità, trasparenza e

¹⁸³ Tuttavia, qualora il contribuente non comunichi le fattispecie di rischio relative ad esercizi precedenti nel corso delle interlocuzioni costanti e preventive con l'Ufficio, restano impregiudicati i poteri di controllo in capo all'Amministrazione finanziaria e l'impresa non potrà beneficiare degli effetti derivanti dall'adesione al regime di *co-operative compliance* previsti dall'art. 6 del Decreto. In proposito, si veda il punto 3.4 della circolare 38/E, cit. Cfr. altresì G. ALBANO, "Cooperative compliance: l'Agenzia scioglie i dubbi", in *Corriere Tributario*, 2016, 40, p. 3054.

reattività che informano l'intero istituto dell'adempimento collaborativo, proponendo eventualmente al contribuente gli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione.

L'Ufficio svolge, quindi, una serie di attività istruttorie dirette alla verifica del possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi da parte dell'impresa. In particolare, il Provvedimento direttoriale prevede la possibilità per i dipendenti dell'Agenzia delle Entrate di effettuare accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività d'impresa o della stabile organizzazione, pur sempre nei tempi con questa concordati, per prendere cognizione in maniera diretta degli elementi informativi utili alla verifica. Con riferimento a tale ultima previsione, l'Agenzia ha precisato – a seguito della diffidenza e delle perplessità espresse dagli operatori in merito – che i dipendenti sono tenuti al rispetto del dovere di correttezza di cui all'art. 5, co. 1, lett. c) del Decreto. Per cui, l'ufficio potrà utilizzare le informazioni raccolte in sede di accesso al solo fine di valutare la sussistenza dei requisiti, mentre non potrà in alcun modo servirsi degli stessi per innescare successive attività di controllo nei confronti del contribuente che non sia ancora stato ammesso al regime e/o di altre società appartenenti al medesimo gruppo.¹⁸⁴

Di ogni attività svolta in contraddittorio dovrà, poi, essere redatto apposito processo verbale da rilasciare in copia al contribuente.

Al termine dell'attività istruttoria, l'Ufficio competente comunica all'impresa, a mezzo posta elettronica certificata ovvero – se consentito – a mezzo posta elettronica ordinaria, l'esito delle verifiche svolte in relazione ai requisiti di cui agli articoli 4 e 7, co. 4 del Decreto entro 120 giorni, che decorrono dal ricevimento dell'istanza o della documentazione da allegare alla stessa ai sensi del punto 4.5 del Provvedimento. Tuttavia, qualora l'Ufficio inoltri all'impresa una richiesta di ulteriore documentazione ovvero comunichi la necessità di adottare specifici interventi ai fini dell'ammissione al regime, i termini ora menzionati saranno sospesi fino alla relativa presentazione o fino alla presa d'atto dell'avvenuta implementazione degli interventi correttivi richiesti. Si segnala che, per espressa previsione, ai fini della valutazione l'Ufficio non dovrà tenere conto della perdita dei requisiti dimensionali da parte del contribuente qualora essi siano la conseguenza di operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo (Circolare 38/E, punto 5.9).

¹⁸⁴ Vedi il punto 3.6 della circolare 38/E/2016.

In caso di ammissione al regime di adempimento collaborativo, il contribuente è inserito nell'elenco pubblico sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.¹⁸⁵ Ove poi, una volta intervenuta la comunicazione di ammissione, emergano rischi fiscali non previamente individuati dal TCF o non comunicati, l'Agenzia potrà disporre l'esclusione del contribuente dal regime, mediante atto motivato e previa valutazione della rilevanza dei rischi non individuati o non comunicati.

7. Gli obblighi e i diritti delle parti

I doveri (ed i corrispondenti diritti) sussistenti in capo alle parti della procedura di *co-operative compliance*, Fisco e contribuente-impresa, vengono descritti all'interno del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017, prot. n. 101573/2017. Le previsioni contenute in tale documento sono, già ad una prima lettura, perfettamente coerenti con le plurime raccomandazioni e linee guida emanate a livello internazionale e costituiscono il vero e proprio spartiacque tra la "vecchia" concezione dei rapporti fra l'Amministrazione finanziaria e le imprese – o, quantomeno, le grandissime imprese che hanno aderito al regime di cui ci occupiamo – ed un nuovo rapporto ispirato non più alla conflittualità e alla diffidenza, bensì alla cooperazione.

Anzitutto, si prevede che l'Agenzia debba informare il suo operato ai principi di *collaborazione, correttezza e trasparenza*. In particolare, l'Agenzia si impegna a promuovere relazioni con i contribuenti basate sulla comprensione del *business* e delle esigenze commerciali dell'impresa in relazione alle scelte da questa operate; tenere un comportamento imparziale nella valutazione delle fattispecie ed aperto alle richieste e necessità dei contribuenti, attivandosi prontamente nel fornire le relative risposte, in un'ottica di collaborazione fattiva. Inoltre, nel rispetto dei doveri di correttezza e trasparenza che permeano l'intero regime – e che restano fermi anche in caso di esito negativo del processo di verifica dei requisiti – l'ufficio competente deve utilizzare le informazioni concernenti i rischi fiscali evidenziati dal contribuente nell'istanza o emersi nel corso della procedura soltanto al fine di svolgere l'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità al regime (ovvero di effettuare i controlli relativi), limitatamente ai periodi d'imposta per i

¹⁸⁵ Ad oggi, i grandi contribuenti ammessi al regime di *co-operative compliance* sono i seguenti: Barilla G. e R. Fratelli S.p.A.; BPER Banca S.p.A.; Camozzi Automation S.p.A.; E-Distribuzione S.p.A.; Enel S.p.A.; Ferrero S.p.a.; Ferrero Commerciale Italia S.r.l.; Ferrero Industriale Italia S.r.l.; Ferrero Management Services Italia S.r.l.; Ferrero Technical Services S.r.l.; Fincobank Banca Fineco S.p.A.; Intesa Sanpaolo S.p.A.; Leonardo S.p.a.; Pirelli & C. S.p.A.; Pirelli Tyre S.p.A.; Prada S.p.A.; Randstad Group Italia S.p.a. a socio unico; Randstad Italia S.p.a. unipersonale; Shell Italia E&P S.p.a.; Telecom Italia S.p.A.; Unicredit Services S.C.P.A.; Unicredit S.p.A. Fonte: www.agenziaentrate.gov.it.

quali il regime si applica. Le informazioni così acquisite sono, oltretutto, tutelate dal segreto d'ufficio e devono essere trattate nel pieno rispetto delle cautele necessarie a garantirne la riservatezza, fermo restando che non potranno essere utilizzate per innescare successivi controlli relativi ad esercizi anteriori all'accesso al regime, né nei confronti del contribuente né di altre imprese del gruppo di cui questi faccia parte.¹⁸⁶

Sempre da quanto si legge nel Provvedimento, l'Amministrazione si impegna anche a favorire un contesto di *certezza fiscale preventiva*, rispondendo alle richieste del contribuente nel minor tempo possibile – attraverso gli strumenti specificamente individuati dal Provvedimento stesso – nonché ad improntare le proprie azioni amministrative a principi di uniformità e coerenza rispetto a quanto stabilito nel corso delle interlocuzioni preventive con il contribuente. Si precisa, a tale proposito, che le posizioni assunte dall'Ufficio all'esito delle interlocuzioni sono vincolanti per l'Amministrazione finanziaria e conservano la loro validità finché non si registrino mutamenti delle circostanze di fatto e di diritto sulla cui base esse si sono formate. Le valutazioni riguardo alla sussistenza dei requisiti di ammissibilità devono, poi, essere effettuate secondo oggettività, ragionevolezza e proporzionalità, in un contesto di costante collaborazione con l'impresa al fine di acquisire diretta contezza delle peculiarità caratterizzanti la medesima e dei mercati in cui opera. In ossequio al principio di trasparenza, è previsto un onere in capo all'Agenzia di pubblicare, periodicamente, l'elenco delle operazioni, strutture e schemi di pianificazione aggressiva considerate in violazione delle norme vigenti (comprese quelle anti-abuso).

Infine, l'Amministrazione deve comunicare periodicamente i risultati emersi dall'attività di controllo sull'operatività del sistema di gestione del rischio fiscale (TCF) ed esprimere il proprio parere circa la struttura e l'efficacia dei controlli ivi previsti. A tale scopo, l'Agenzia dovrà collaborare fattivamente con il contribuente – sul quale grava, comunque, una primaria responsabilità in merito allo sviluppo ed al monitoraggio del sistema – per l'implementazione degli interventi in ipotesi necessari. Nell'ambito della valutazione del sistema, inoltre, l'Agenzia si impegna a tenere debitamente conto degli esiti dell'esame e delle valutazioni espresse dagli organi di gestione dell'impresa, sulla base della relazione prevista dall'art. 4, co. 2 del D.lgs., delle attività dei soggetti incaricati della revisione legale dei conti e dei collegi sindacali nonché dei pareri degli organismi di vigilanza.¹⁸⁷

¹⁸⁶ Cfr. punto 2.1, lettere a), b), c), d), e) del Provvedimento direttoriale.

¹⁸⁷ Il provvedimento stabilisce, infatti, al punto 2.2, lett. c) che l'Ufficio debba acquisire copia di tali documenti durante il corso della procedura, dandone atto in fase di conclusione della medesima nella "nota di chiusura".

Veniamo ora all'analisi dei doveri previsti in capo al contribuente. Essi si sostanziano, in sintesi, in tre doveri generali: *efficacia del sistema di controllo del rischio fiscale; collaborazione e trasparenza; promozione della cultura aziendale.*

Con riferimento al primo, si prevede che il contribuente debba mantenere un *efficace Tax Control Framework* durante tutta la sua permanenza all'interno del regime di *co-operative compliance*, assicurandone l'aggiornamento alle variabili interne ed esterne e la capacità di rilevare i rischi fiscali che ne derivano, conformandosi anche agli orientamenti giurisprudenziali consolidati in materia. Inoltre, l'impresa deve collaborare con l'Ufficio in sede di valutazione del TCF e dare attuazione alle modifiche del sistema ritenute necessarie.

Secondo i doveri di *collaborazione e trasparenza*, poi, l'impresa deve comunicare, tempestivamente ed in modo esauriente, le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e le operazioni che possano rientrare negli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, condividendo inoltre con l'Ufficio le informazioni relative al proprio sistema di controllo interno.¹⁸⁸

Nel dettaglio, i doveri di collaborazione e trasparenza comprendono:

- i. la trasmissione, in sede di richiesta di ammissione al regime, della mappa dei rischi relativi al primo periodo d'imposta in cui esso trova applicazione, così come individuati dal TCF a partire dal momento della sua implementazione;
- ii. la comunicazione delle situazioni in grado di generare rischi fiscali in modo tempestivo ed esauriente;
- iii. la comunicazione, tempestiva ed esauriente, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva, indipendentemente dal superamento delle soglie di cui al punto 1.1, lett. j);¹⁸⁹
- iv. la comunicazione dei nuovi rischi eventualmente individuati dal TCF in sede di monitoraggio o aggiornamento della mappa dei rischi;
- v. la comunicazione delle carenze eventualmente riscontrate sui rischi già individuati durante il monitoraggio;

Qualora l'Agenzia non condivida, in tutto o in parte, le risultanze dei documenti sopracitati, dovrà darne espressa motivazione.

¹⁸⁸ Si precisa che i doveri di comunicazione in capo al contribuente “*si estendono, esclusivamente, ad attività, operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatisi nel periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della domanda e in quelli successivi in cui il regime trova applicazione*”. Cfr. punto 3.2, lett. b) del Provvedimento.

¹⁸⁹ Ove si individuano le soglie materiali ai fini della valutazione del rischio fiscale “significativo”. Vedi *supra* il §5.1.

- vi. la risposta alle richieste di approfondimento inoltrate dall'Ufficio in fase istruttoria. A tal fine, il contribuente deve mettere a disposizione dell'Agenzia, in modo tempestivo ed esauriente, le informazioni richieste e consentire ai funzionari l'accesso presso le sedi ove si svolge l'attività ovvero qualsiasi altro luogo di esercizio dell'attività, nei modi e nei tempi concordati dalle parti;
- vii. la risposta alle richieste circa l'operatività del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali;
- viii. la comunicazione di eventuali modifiche delle circostanze di fatto o di diritto sulla base delle quali è stata assunta una posizione da parte dell'Agenzia.

Il contribuente deve, inoltre, inviare tempestivamente all'Ufficio la relazione annuale degli organi di gestione riguardante il sistema di controllo e gestione del rischio fiscale.¹⁹⁰

Per concludere, le imprese ammesse al regime di *co-operative compliance* devono impegnarsi a promuovere, tra i loro organi e dipendenti, condotte ispirate a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa in materia fiscale, anche attraverso la divulgazione di *standards* comportamentali, e a diffondere una “cultura del controllo” in grado di estendersi oltre le funzioni aziendali rivestite dal singolo soggetto e che coinvolga tutta l'organizzazione. A tali fini, gli organi di vertice dovrebbero attuare e diffondere norme interne in cui tali valori e principi vengano disciplinati (quali, ad esempio, codici etici o *best practices* che diano rilievo anche della variabile fiscale).

8. Lo svolgimento della procedura

Il Capo II del Provvedimento del 26 maggio 2017 introduce delle precise regole procedurali che, coerentemente con gli scopi del nuovo regime – il quale, come si è più volte enfatizzato, è diretto a garantire la certezza del diritto e a promuove forme di dialogo costante e preventivo tra Fisco e contribuenti, onde evitare possibili incomprensioni o controversie – si snodano in più fasi, ciascuna delle quali prevede strumenti di interlocuzione ispirati alla trasparenza e collaborazione reciproca tra le parti.

¹⁹⁰ Qualora al regime aderiscano più imprese facenti parte del medesimo gruppo, è sufficiente inviare la relazione redatta dagli organi gestori della società che svolge funzioni di indirizzo sul *Tax Control Framework*, come precisato al punto 3.1 della Circolare 38/E/2016 e alla lettera e), punto 3.2 del Provvedimento del 26 maggio 2017.

8.1. Le interlocuzioni costanti e preventive

La soluzione operativa scelta dall’Agenzia nel disciplinare la procedura di interlocuzione con il contribuente merita di essere guardata con particolare favore.

Infatti, il punto 4 del Provvedimento prevede anzitutto che, nel primo esercizio in corso al momento dell’ammissione del contribuente al regime, l’impresa sia invitata a comparire davanti all’ufficio (nella persona del suo legale rappresentante ovvero di un procuratore) al fine di effettuare l’incontro “di apertura” della procedura di *co-operative compliance*.¹⁹¹ E sin qui, si potrebbe osservare, non vi è alcuna novità di particolare pregio rispetto ad altri istituti già previsti dall’ordinamento. L’Amministrazione ha, tuttavia, scelto altresì di non “spersonalizzare” il rapporto tra il contribuente ed i suoi uffici, prevedendo l’assegnazione all’impresa di due *funzionari di riferimento* nonché la nomina, da parte di quest’ultima, di uno o più referenti incaricati di gestire l’interazione con i funzionari dell’ufficio durante l’intero corso della procedura, al fine di favorire l’instaurazione di un effettivo e costante dialogo tra essi e l’Ufficio.

In questo modo, da un lato, viene offerto un punto di contatto diretto all’impresa con l’ufficio competente per discutere le problematiche fiscali che la riguardano e, dall’altro, attraverso i funzionari, l’Amministrazione finanziaria può acquisire una approfondita conoscenza in merito alle caratteristiche dell’impresa e alle operazioni pianificate potenzialmente in grado di generare delle violazioni della normativa tributaria.

Con riferimento al ruolo del funzionario di riferimento, la Circolare 38/E ed il Provvedimento non attribuiscono a tale figura professionale un potere decisionale diretto in merito alle comunicazioni effettuate dall’impresa, privilegiando, di contro, un approccio basato sul lavoro in *team*, perfettamente in linea, dunque, con l’esigenza di assicurare l’equilibrio, l’uniformità e la coerenza dell’azione amministrativa.¹⁹²

Una volta aperta la procedura, una delle prime incombenze è quella di concordare le soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie con riferimento alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza in capo al contribuente, tenendo in considerazione anche il settore di mercato in cui l’impresa opera. Tali soglie dovranno essere concordate in occasione dell’incontro di apertura o in un altro incontro successivo.

¹⁹¹ Negli esercizi successivi a quello di prima ammissione del contribuente, l’incontro di apertura deve essere svolto entro novanta giorni dall’inizio del periodo di imposta. Così dispone il punto 4.3 del Provvedimento.

¹⁹² Da più parti si sottolinea, tuttavia, l’esigenza di chiarimenti da parte dell’Agenzia in merito ai margini di autonomia di cui dispongono i funzionari, in considerazione del loro necessario coinvolgimento nelle fasi di valutazione del *Tax Control Framework*, non solo con riferimento al *test of design* ma anche al *test of effectiveness*, di cui si è detto *supra* al §5.2.4. Cfr. in proposito B. FERRONI, “*Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese*”, in *Il Fisco*, 2017, 25, p. 1-2409.

Questa fase è, evidentemente, di estrema importanza nell'ottica della procedura, poiché serve appunto a definire il perimetro degli obblighi di comunicazione gravanti sul contribuente, considerando, di contro, non significativi (e, dunque, esclusi dal dovere di comunicazione tempestiva ed esauriente) i rischi che non rientrano nelle metriche concordate.

È opportuno segnalare in questa sede che, per espressa previsione del Provvedimento, le materie di cui all'art. 31 *ter* del D.P.R. n. 600 del 1973, ossia i cosiddetti *Advanced Price Agreements* per le imprese con attività internazionale, costituiscono oggetto di interlocuzioni preventive e gli esiti delle stesse devono essere formalizzati mediante strumenti idonei a garantire la certezza del diritto preventiva sulle fattispecie esaminate. Resta ferma, in ogni caso, la possibilità per l'impresa di presentare istanza di accordo preventivo; tuttavia, in questo caso, la competenza esclusiva viene riconosciuta all'ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali presso la Direzione Centrale Accertamento.¹⁹³

Per quanto concerne, in generale, le caratteristiche delle interlocuzioni costanti e preventive tra Ufficio e impresa, oltre al principio di trasparenza e correttezza,¹⁹⁴ va sottolineato che un altro caposaldo è rappresentato dalla documentabilità di tutte le attività svolte in contraddittorio con l'impresa, di cui dovrà essere redatto processo verbale da rilasciare in copia alla stessa, nonché dalla tracciabilità delle comunicazioni, che dovranno dunque essere effettuate in via esclusiva mediante posta elettronica certificata.

8.2. L' "accordo di adempimento collaborativo", la modificazione delle posizioni assunte e gli adempimenti di fine periodo

I criteri ora esposti trovano applicazione anche nella fase centrale della procedura in esame, ossia la *formalizzazione delle posizioni assunte* dall'Ufficio sui rischi fiscali all'esito delle interlocuzioni costanti e preventive, le quali vengono formalizzate mediante pareri motivati. Va ricordato, a tale proposito, che resta ferma la possibilità per il contribuente – in merito all'applicazione delle norme tributarie a fattispecie concrete suscettibili di generare

¹⁹³ Per approfondimenti su questo istituto, introdotto dal c.d. Decreto internazionalizzazione (D.lgs. 147/2015) si rimanda *supra* ai §5 e seguenti del Capitolo I.

¹⁹⁴ Per cui, ad esempio, il contribuente dovrà informare via p.e.c. l'Agenzia delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali o potenzialmente rientranti negli schemi di pianificazione fiscale aggressiva (vedi punto 4.6).

rischi fiscali – di utilizzare il nuovo strumento dell’interpello abbreviato, introdotto dall’articolo 6, co. 2 del D.lgs. 128/2015.¹⁹⁵

L’elemento chiave di questa fase, che rappresenta senza dubbio una delle novità più interessanti introdotte dal Provvedimento attuativo, in linea con i principali modelli di *co-operative compliance* implementati a livello internazionale in altri paesi OCSE, è proprio la previsione di una peculiare forma di accordo tra il Fisco e l’impresa, denominata “*Accordo di adempimento collaborativo*”. Tale accordo deve, anzitutto, essere sottoscritto congiuntamente dalle parti e si caratterizza per il fatto di essere vincolante per le stesse in relazione al periodo d’imposta nel quale è stata definita la soluzione condivisa e per i periodi d’imposta successivi, salvo mutamenti nelle circostanze di fatto e di diritto rilevanti ai fini della comune valutazione. L’accordo ha ad oggetto la formalizzazione della comune valutazione cui le parti sono pervenute – in contraddittorio – su questioni riguardanti il trattamento fiscale di operazioni o di complessi di operazioni, comprese quelle di natura straordinaria, ritenute strategiche dall’impresa. Stante la natura vincolante dell’accordo e le sue finalità, non a caso è previsto che ove si rendano necessari approfondimenti e accertamenti tecnici di particolare complessità, le parti possano, di comune accordo, rinviare la stipulazione dello stesso al periodo d’imposta successivo. Tale circostanza è una di quelle che dovranno essere menzionate nella “*nota di chiusura della procedura*”, la cui redazione è prevista con cadenza almeno annuale, diretta a riepilogare tutte le posizioni assunte nel corso dell’esercizio.

Le risposte fornite dall’Agenzia nel corso delle interlocuzioni preventive e le posizioni eventualmente già formalizzate all’interno dell’accordo possono, tuttavia, subire *modificazioni*.

Una prima ipotesi modificativa si realizza qualora si riscontri un mutamento delle circostanze, di fatto o di diritto, su cui le risposte espresse in sede di interlocuzione si basano. Mutamento che potrà emergere non solo dalle comunicazioni cui il contribuente è tenuto ai sensi del punto 3.2 del Provvedimento, ma anche all’esito dell’esame della documentazione o delle attività istruttorie effettuati da parte dell’ufficio competente, ovvero per altre vie.¹⁹⁶ In tale evenienza, l’Ufficio deve invitare l’impresa al contraddittorio per riesaminare la posizione originariamente assunta e adattarla ai mutamenti intervenuti *medio tempore*.

¹⁹⁵ I pareri forniti dall’ufficio in risposta alle istanze di interpello ora menzionate, secondo quanto disposto dal punto 5.3 del Provvedimento direttoriale, devono essere scritte ed adeguatamente motivate, e vanno comunicate al contribuente mediante posta elettronica certificata, raccomandata con avviso di ricevimento ovvero mediante consegna “in mani proprie”.

¹⁹⁶ Punto 7.1 del Provvedimento.

Inoltre, qualora l’Agenzia rilevi che il contribuente ha fornito una rappresentazione incompleta o non veritiera delle circostanze suddette nel corso della procedura, la risposta resa dall’ufficio e l’accordo sottoscritto si considereranno privi di effetti giuridici e ne conseguirà la risoluzione dell’accordo *ex tunc*, cioè dal momento in cui originariamente si erano prodotti i relativi effetti. Nel rispetto del principio di contraddittorio che anima la procedura, l’Ufficio dovrà preventivamente darne comunicazione al contribuente, assegnando a quest’ultimo un termine (non inferiore a 60 giorni) per far pervenire eventuali memorie a difesa del proprio operato.

Infine, è prevista la facoltà per il contribuente, mediante istanza motivata, di richiedere la modifica delle risposte originariamente rese o degli accordi originariamente sottoscritti qualora sopravvengano variazioni nelle circostanze di fatto o di diritto in grado di incidere sulla validità delle conclusioni raggiunte di concerto con l’Ufficio. Con riferimento al contenuto dell’istanza, si prevede che essa debba indicare “*in modo completo e dettagliato, le modifiche proposte e le ragioni di fatto e di diritto poste a base delle modifiche stesse.*”

La procedura si chiude annualmente o, in ogni caso, entro il termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali da parte del contribuente, con l’“*incontro di chiusura*”. Il contenuto di tale incontro viene formalizzato all’interno di un documento che prende il nome di *nota di chiusura della procedura*, cui si è precedentemente accennato, la quale riepiloga tutte le posizioni assunte nel corso dell’esercizio e precisa quali tra esse siano posizioni “condivise”, ossia sulle quali si è formato un accordo tra le parti; quali, di contro, le posizioni “sospese”, cioè quelle per cui l’impresa non condivide l’impostazione proposta dall’Ufficio – che pertanto, in un’ottica deflattiva del contenzioso, dovranno essere discusse e riesaminate quanto prima¹⁹⁷ – e, infine, quali siano le posizioni “rinviate”, il cui esame approfondito viene cioè posticipato all’esercizio successivo.

È opportuno segnalare che, in quest’ultimo caso, l’eventuale difformità di vedute tra l’Amministrazione ed il contribuente non potrà dar luogo all’irrogazione di alcuna sanzione per il comportamento da questi tenuto *medio tempore*. Diversamente, il contraddittorio tra le parti diverrebbe un’arma nelle mani dell’Ufficio, situazione che il nuovo regime mira certamente a scongiurare.

Infine, secondo una previsione particolarmente favorevole al contribuente, è stabilito che le risposte rese dall’Agenzia o gli accordi con questa sottoscritti, qualora facciano

¹⁹⁷ Qualora tale esame dia esito negativo, l’Ufficio invierà il relativo processo verbale alle articolazioni territoriali dell’Agenzia delle Entrate competenti per la conseguente attività di accertamento.

riferimento a circostanze ricorrenti per uno o più periodi di imposta precedenti (alla comunicazione della risposta o alla sottoscrizione dell'accordo) consentono all'impresa di farne valere retroattivamente gli effetti, mediante gli strumenti del ravvedimento operoso ovvero della dichiarazione integrativa. Gli stessi strumenti possono essere utilizzati, altresì, al fine di regolarizzare le posizioni "sospese" e in tutte le ipotesi in cui il contribuente comunichi rischi inerenti ad attività, operazioni o eventi accaduti o posti in essere in periodi d'imposta precedenti, i cui effetti si propagano, tuttavia, ai periodi d'imposta cui si applica il regime di *co-operative compliance*.¹⁹⁸

9. Gli effetti premiali: semplificazione e interpello abbreviato

Gli effetti derivanti dall'adesione al regime di adempimento collaborativo sono descritti dall'articolo 6 del Decreto ove si prevede, quale effetto di carattere generale, la possibilità per le imprese di pervenire insieme all'Agenzia a una comune valutazione – preventiva rispetto alla presentazione delle dichiarazioni fiscali – delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali, attraverso una serie di forme di comunicazione basate su elementi di fatto, inclusa la possibilità di anticipare i relativi controlli.

Oltre a tale effetto generale, la norma prevede una serie di incentivi specifici in grado di rendere il regime in parola assai allettante per i contribuenti.

Anzitutto, come chiarito nella Circolare 38/E, l'Agenzia e il contribuente devono adoperarsi per identificare ed implementare, nell'ambito delle interlocuzioni preventive, specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari nel rispetto delle norme vigenti. Tali semplificazioni, si precisa, vengono individuate e attribuite sulla base delle caratteristiche peculiari che contraddistinguono l'impresa, tenendo in considerazione, ad esempio, il tipo di settore industriale o commerciale in cui questa opera ovvero le particolarità dei processi aziendali. In ogni caso, in ossequio ai principi di uguaglianza ed imparzialità che guidano l'azione amministrativa, ed altresì nell'ottica di promuovere la leale collaborazione tra Fisco e contribuenti, l'ufficio competente dovrà proporre all'impresa le stesse semplificazioni già accordate ad altre imprese *comparables* aderenti al regime.

In secondo luogo, l'articolo 6 del Decreto prevede l'introduzione, a favore dei contribuenti che aderiscano al regime, di una nuova forma di *interpello "abbreviato" preventivo* in merito all'applicazione di disposizioni tributarie di dubbia interpretazione a

¹⁹⁸ Cfr. B. FERRONI, "Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese", cit., p. 1-2410.

casi concreti prospettati dal contribuente. Infatti, si prevede che l’Agenzia disponga di un termine ridotto per verificare l’idoneità della domanda e la sufficienza della documentazione ad essa allegata (15 giorni) nonché per rispondere all’istanza, dovendo la risposta pervenire entro 45 giorni decorrenti dal ricevimento della stessa o della documentazione integrativa eventualmente richiesta.

Le modalità operative dell’istituto in parola sono state disciplinate dal Decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 15 giugno 2016.

La norma prevede che la presentazione dell’istanza di interpello – redatta in carta semplice e sottoscritta con firma autografa – debba avvenire, a pena di inammissibilità, entro il termine di legge fissato per la presentazione della dichiarazione o per l’assolvimento degli ulteriori obblighi tributari connessi alla fattispecie oggetto dell’istanza mediante consegna a mano, raccomandata con avviso di ricevimento o posta elettronica certificata. L’istanza dovrà essere presentata all’ufficio individuato come competente da un provvedimento di futura emanazione del Direttore dell’Agenzia. Qualora l’istanza venga presentata ad un ufficio non competente, quest’ultimo provvederà tempestivamente alla trasmissione della documentazione a quello competente, nel qual caso i termini previsti per fornire la risposta decorrono dalla data di ricezione dell’istanza da parte di quest’ultimo. Tale rinvio, anche se formalmente comunicato, penalizza tuttavia l’istante, considerando che si tratta pur sempre di notifiche telematiche che non dovrebbero determinare un particolare dispendio di tempo; d’altro canto, sembrerebbe però che la previsione abbia la funzione di disincentivare la presentazione delle istanze ad uffici diversi da quelli di domicilio fiscale del contribuente.¹⁹⁹

L’istanza deve riportare le seguenti informazioni, previste dall’ art. 4 del D. M.:

- a. i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante, compreso il codice fiscale;
- b. la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto in relazione al quale l’istante ravvisa rischi fiscali;
- c. le specifiche disposizioni tributarie di cui si chiede l’interpretazione, l’applicazione o la disapplicazione;
- d. l’indicazione del domicilio e dei recapiti telematici del contribuente o del domiciliatario;
- e. la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante o procuratore (generale o speciale);

¹⁹⁹ Cfr. A. MERCATELLI, “Cooperative Compliance: come funziona il nuovo interpello ‘sprint’”, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 32-33, 2016, p. 29.

- f. l'indicazione che si tratta di un'istanza presentata ai sensi dell'art. 6 del D.lgs. 128/2015.

Deve inoltre essere illustrata, in modo chiaro e univoco, la soluzione proposta dal contribuente ed il comportamento che questi intende adottare e dovranno essere allegati tutti i documenti, rilevanti ai fini della risposta, in possesso del contribuente e non già conosciuti dall'Agenzia.

Segue la fase istruttoria avviata dall'Ufficio, il quale, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza, è chiamato a verificare la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione presentata dall'istante e a confermare l'idoneità della domanda a soddisfare i requisiti previsti dall'art. 4, di cui si è detto poc'anzi. Qualora dall'esame della documentazione l'ufficio competente rilevi la mancanza di elementi necessari per una compiuta e corretta valutazione, entro il suddetto termine di 15 giorni potrà invitare il contribuente ad integrare e regolarizzare la documentazione (entro 30 giorni dalla richiesta), servendosi degli stessi strumenti previsti per la presentazione dell'istanza.

Il termine di 45 giorni – riconosciuto all'Agenzia per comunicare la propria posizione in merito all'interpello – decorre, in tale evenienza, dalla data di ricezione del fascicolo integrato secondo le richieste dell'Ufficio. Ove nel corso della fase istruttoria l'Agenzia ritenga opportuno effettuare interlocuzioni con il contribuente per prendere diretta cognizione di elementi informativi utili per la risposta, la stessa potrà invitarlo a comparire per mezzo del suo legale rappresentante ovvero di un suo procuratore nonché effettuare accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa, secondo le modalità e le tempistiche concordate con il contribuente in totale trasparenza.

Riguardo a questa ultima ipotesi si ritiene condivisibile quanto sostenuto da alcuni Autori, secondo i quali, in considerazione della natura fortemente invasiva di tali interventi, gli stessi possano essere esperiti solo nei casi in cui le criticità riscontrate nell'analisi della documentazione non attengano ad aspetti formali o documentali, bensì a situazioni di incertezza interpretativa o valutativa della fattispecie concreta, a meno di non voler snaturare la *ratio* collaborativa sottesa all'intero regime.²⁰⁰ Inoltre, l'ufficio potrà richiedere la

²⁰⁰ “Infatti, in considerazione della *ratio* "collaborativa" dell'istituto in esame, l'intervento presso la sede andrà considerato come una misura estrema, che non dovrà, in ogni caso, comportare un allungamento dei tempi del procedimento rispetto a quelli previsti. Al contrario, il termine di 45 giorni sarà da considerarsi interrotto solo nel caso di ulteriore richiesta di documentazione integrativa (che, giova ripetere, non potrà comunque essere reiterata) e ricomincerà a decorrere dalla data di ricezione della suddetta documentazione integrativa.” Così sostiene, *inter alios*, A. MERCATELLI, “Cooperative Compliance: come funziona il nuovo interpello 'sprint'”, cit., p. 31.

presentazione di documentazione integrativa (solo per una volta) con le stesse modalità previste per la presentazione dell'istanza. La mancata esibizione della documentazione integrativa prevista dall'art. 7, co.2, entro il termine di 6 mesi dalla richiesta, comporterà la rinuncia da parte del contribuente all'istanza di interpello, che verrà formalmente comunicata.

Terminata la fase istruttoria e di analisi della documentazione, l'Agenzia deve procedere, entro il termine di 45 giorni, a notificare all'impresa la propria risposta scritta e adeguatamente motivata. Diversamente, si formerà sull'oggetto dell'istanza il silenzio-assenso, con la conseguenza che la soluzione interpretativa delineata dal contribuente ed i comportamenti posti in essere successivamente si considereranno implicitamente condivisi dall'Ufficio, sempre che l'istanza sia ammissibile e non presenti vizi formali ai sensi di quanto disposto dall'art. 6 del D. M.²⁰¹

La risposta può, tuttavia, essere resa dopo lo scadere del termine di 45 giorni ovvero subire variazioni da parte dell'Ufficio. In tal caso, la nuova soluzione interpretativa eventualmente prospettata non avrà valenza retroattiva, trovando applicazione solo ai comportamenti successivi alla notificazione della stessa al contribuente.

Nell'ipotesi in cui nella propria risposta l'Ufficio non condivida la soluzione prospettata dall'impresa, come anche nel caso di variazione di quella originariamente resa, l'Agenzia potrà procedere al recupero delle maggiori imposte e degli interessi derivanti dall'inosservanza dei comportamenti suggeriti nella risposta tardiva o nella rettifica, senza applicazione di sanzioni. Quando la risposta tardiva riguardi istanze prive dell'esposizione

²⁰¹ La norma dispone quanto segue: *“Le istanze di cui all'art. 3 sono inammissibili se:*

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

della soluzione interpretativa proposta dal contribuente, il comportamento da questi adottato non conformemente alla risposta successivamente resa darà luogo, parimenti, al recupero di imposte e interessi senza applicazione delle relative sanzioni (art. 9, co. 3 e 4).

Resta fermo, in ogni caso, che la risposta dell'Ufficio all'istanza di interpello produce i suoi effetti, da un punto di vista soggettivo, solo nei confronti del contribuente che ha presentato l'istanza e, da quello oggettivo, limitatamente alla fattispecie in essa prospettata, determinando la nullità degli atti amministrativi, impositivi o sanzionatori emessi in difformità da tale pronuncia o dall'oggetto del silenzio-assenso.

9.1. (Segue): l'esonero dalle garanzie per i rimborsi d'imposta e la riduzione delle sanzioni

In aggiunta agli effetti premiali sin qui esaminati, il Decreto legislativo prevede altresì *l'esonero dalla prestazione delle garanzie* richieste per il pagamento dei rimborsi di imposte sia dirette che indirette e *la riduzione delle sanzioni amministrative*.

Nel dettaglio, con riferimento alla prima previsione, la Circolare 38/E ha chiarito che l'esonero opera a partire dalla data di ammissione dell'impresa al regime di *co-operative compliance* e si applica all'intero periodo d'imposta nel corso del quale la domanda di adesione è stata presentata. Inoltre, la garanzia non dovrà essere prestata anche nel caso in cui il rimborso sia in corso di esecuzione alla data di presentazione dell'istanza di adesione, purché esso sia relativo al periodo d'imposta in corso al momento della presentazione. Nel caso in cui, invece, la garanzia sia già stata richiesta dall'Ufficio, bisogna distinguere a seconda che il contribuente l'abbia già prestata o meno; infatti, nel primo caso, la garanzia si considera pienamente operativa e vincolante mentre, nel secondo caso, il contribuente non sarà tenuto a presentarla.

Il beneficio dell'esonero perdura per tutto il tempo in cui il contribuente permane nel regime e cessa solo con la comunicazione espressa, da parte del contribuente, di non volervi più permanere ovvero con l'esclusione dello stesso mediante provvedimento motivato dell'Ufficio. Nell'ipotesi in cui il rimborso sia stato chiesto dall'impresa durante la sua permanenza nel regime ma, al momento della fuoriuscita dallo stesso, non sia ancora avvenuto il pagamento, l'articolazione territoriale competente dovrà esigere la prestazione della garanzia.²⁰²

²⁰² Si veda, in proposito, il punto 6.2 della Circolare 38/E, cit.

La Circolare ha, inoltre, fornito importanti chiarimenti in merito alla riduzione delle sanzioni amministrative. Il comma 3 dell'art. 6 del D.lgs. prevede, infatti, che – prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali – qualora l'Agenzia non condivida le posizioni assunte dall'impresa in relazione ai rischi fiscali da questa comunicati, le sanzioni amministrative applicabili debbano essere ridotte della metà e, in ogni caso, non possano essere irrogate in misura maggiore del minimo edittale stabilito dalla legge, sospendendo inoltre la riscossione fino al momento della definitività dell'accertamento. Non risultava chiaro, tuttavia, se la disposizione in esame si applicasse anche alle fattispecie in cui il contribuente avesse rettificato il proprio comportamento attraverso l'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997.²⁰³ La Circolare ha in proposito chiarito che ai fini dell'accertamento delle maggiori imposte dovute e dell'irrogazione delle sanzioni, in caso di disaccordo da parte dell'Agenzia con le posizioni dell'impresa, ove il contribuente non si adegui alle indicazioni espresse dall'Ufficio potrà – fino all'emanazione dell'atto impositivo – avvalersi dello strumento del ravvedimento operoso, con la conseguenza che la “sanzione base” cui applicare le riduzioni previste dall'art. 13 sarà costituita dalla sanzione minima edittale prevista per le singole violazioni commesse, ulteriormente ridotta della metà ai sensi dell'art. 6, co.3 del Decreto legislativo 128/2015.

Per quanto concerne, infine, le violazioni penalmente rilevanti, il Decreto prevede che, in caso di denuncia per reati fiscali, *“l'Agenzia comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato.”*

10. Le cause di esclusione dal regime

Al Capo III del Provvedimento direttoriale del 26 maggio del 2017 (prot. n. 101573/2017) sono disciplinate le cause che determinano l'esclusione del contribuente dal regime di adempimento collaborativo, esclusione che, come si è già accennato, deve essere comunicata con provvedimento motivato da parte dell'Ufficio.²⁰⁴

²⁰³ Tale istituto consente al contribuente – prima che gli venga notificato formalmente un avviso di accertamento o di liquidazione da parte dell'Agenzia delle Entrate – di rimediare a irregolarità, omissioni o ritardi negli adempimenti tributari attraverso una rettifica del proprio comportamento “fiscalmente scorretto”, con maggiore o minore riduzione delle sanzioni amministrative previste dalla legge a seconda dell'intervallo temporale in cui avviene il ravvedimento.

²⁰⁴ L'esclusione è disciplinata dal punto 9 del Provvedimento direttoriale.

Costituiscono cause di esclusione, anzitutto, la perdita dei requisiti soggettivi ed oggettivi di cui agli articoli 4 e 7, co. 4 del Decreto, ovvero l'inosservanza dei doveri di previsti in capo al contribuente dall'art. 5, co. 2.

Nel dettaglio, l'esclusione è determinata da:

- a) il conseguimento, per tre esercizi consecutivi, di volumi di affari o di ricavi significativamente inferiori ai limiti dimensionali di cui all'articolo 7, comma 4, del decreto, sempre che tale evento non dipenda da fattori di mercato, esogeni all'impresa e da essa non controllabili, valutati dall'ufficio come non significativi ai fini della perdita dei requisiti di permanenza nel regime. In ogni caso non si tiene conto della perdita dei requisiti dimensionali derivanti da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo;
- b) la mancata comunicazione o individuazione di un rischio fiscale rilevante;
- c) la presenza di uno o più episodi gravi di mancata collaborazione o trasparenza, ivi inclusa la mancata rappresentazione di rischi fiscali significativi e di operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva ovvero la mancata rappresentazione o la rappresentazione non veritiera di circostanze di fatto rilevanti ai fini dell'istruttoria i quali, apprezzati complessivamente, determinino il venir meno del rapporto di fiducia alla base del regime.

Costituisce altresì causa di esclusione dal regime la condanna, con sentenza passata in giudicato, di amministratori, dirigenti o firmatari delle dichiarazioni fiscali dei soggetti ammessi al regime, per i reati di cui agli articoli 2, 3, 8 e 11 del D.lgs. del 10 marzo 2000 n. 74, per fatti avvenuti in vigenza del regime di adempimento collaborativo.²⁰⁵

L'ufficio, mediante atto motivato da inoltrare con le stesse modalità previste per l'invio delle comunicazioni, dà avviso al contribuente delle ipotesi di esclusione di cui sopra, invitandolo a far pervenire, entro 60 giorni dalla data della comunicazione, eventuali memorie a difesa del proprio operato. Qualora, tuttavia, l'Ufficio valuti inidonee le memorie presentate, ovvero il soggetto non le abbia presentate entro il termine previsto, viene emesso il provvedimento di esclusione dal regime di *co-operative compliance*.

L'esclusione produce i suoi effetti dalla data di consegna o notifica del provvedimento che la dispone; a partire da tale data, le istruttorie in corso relativamente ai rischi fiscali comunicati dal contribuente si considerano improcedibili e gli eventuali

²⁰⁵ Si tratta dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2); dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3); emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8) e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

interpelli abbreviati presentati inammissibili. Sono, in ogni caso, fatti salvi gli effetti delle risposte già fornite o degli accordi sottoscritti, salvo che gli episodi gravi di mancata collaborazione o trasparenza che hanno determinato l'esclusione del contribuente dal regime non si riferiscano a comportamenti tenuti o fatti accaduti nel corso delle relative istruttorie. In tal caso, si applicano le disposizioni di cui al punto 7.3, ossia l'improduttività di effetti e la risoluzione con decorrenza dalla data di efficacia originaria.

L'esclusione può determinarsi, infine, per espressa volontà del contribuente. Infatti, questi può comunicare a mezzo lettera raccomandata ovvero telematicamente, attraverso posta elettronica certificata, in qualunque momento, la volontà di non permanere nel regime. Una volta ricevuta tale comunicazione, l'ufficio competente emette il provvedimento di esclusione dal regime e lo comunica al contribuente. Si producono, anche in tale ipotesi, i medesimi effetti previsti in caso di esclusione pronunciata dietro iniziativa dell'ufficio.

Va sottolineato che la fase di transizione che precede la definitiva fuoriuscita del contribuente dal regime di adempimento collaborativo è assai delicata, e molte sono ad oggi le incertezze riguardanti la disciplina della stessa nonché i dubbi in relazione, soprattutto, agli elementi informativi raccolti dall'Agenzia durante la permanenza dell'impresa nel regime. L'Agenzia ha, tuttavia, parzialmente "tranquillizzato" gli operatori, specificando con la Circolare 38/E che, in considerazione dei doveri di correttezza e buona fede posti a base del regime, le informazioni raccolte in tale sede non potranno, in nessun caso, essere utilizzate per innescare futuri controlli nei confronti del contribuente escluso.

11. Gli uffici competenti per i controlli e le attività relative

In fase di prima applicazione del regime, la competenza esclusiva per le attività di controllo e quelle relative al regime è attribuita all'ufficio *Cooperative Compliance* presso la Direzione Centrale Accertamento.

Nel dettaglio, ai sensi di quanto stabilito dal Provvedimento del 2017, all'Ufficio è anzitutto attribuita la competenza in materia di esercizio in via anticipata, anche su iniziativa, degli ordinari poteri di controllo nell'ambito dell'interlocuzione costante e preventiva. A tali fini l'ufficio *Cooperative compliance*, laddove ne ravvisi la necessità e nell'ambito delle attribuzioni riconosciutegli dalla legge, acquisisce elementi informativi utili per la risposta o effettua riscontri di fatto su fattispecie comunicate dal contribuente, anche mediante accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività del contribuente o presso qualunque altro luogo di esercizio dell'attività medesima, nei tempi e nei modi con esso concordati. L'ufficio

è altresì competente per i controlli relativi all'attività di riscontro sull'operatività del TCF implementato dai contribuenti ammessi al regime.

Con riguardo all'esercizio dei poteri istruttori, l'ufficio può servirsi degli strumenti previsti in materia di accertamento delle imposte sui redditi, di cui agli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto di cui agli artt. 51, comma 2 e 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 (accessi, ispezioni, verifiche, inviti a comparire, etc.). Tali poteri sono finalizzati all'acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo sostanziale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime, durante il periodo di applicazione dello stesso, e delle fattispecie "rinviate" o "sospese".

Inoltre, al fine di evitare reiterazioni di accessi e richieste rivolte al contribuente e di garantire uniformità di indirizzo strategico e operativo, la Direzione Centrale Accertamento svolge una funzione di monitoraggio delle attività espletate dalle articolazioni territoriali competenti per il controllo delle dichiarazioni presentate in relazione ai periodi di imposta antecedenti all'ingresso al regime. A questo proposito, le articolazioni territoriali informano preventivamente l'ufficio *Cooperative compliance* dell'intenzione di attivare un controllo nei confronti del contribuente o di inserire il contribuente nel piano annuale dei controlli e lo interpellano per il necessario coordinamento, prima di redigere un processo verbale di constatazione o altro atto a contenuto impositivo o sanzionatorio. La disciplina finora descritta si applica anche nel caso di esclusione del contribuente dal regime, per i periodi d'imposta in cui il regime stesso ha trovato applicazione, ad eccezione però del periodo nel corso del quale è emesso il provvedimento di esclusione.

CAPITOLO III: ESPERIENZE INTERNAZIONALI. MODELLI A CONFRONTO

SOMMARIO: **1.** Australia: il *Compliance Model* e l'*Annual Compliance Arrangement (ACA)* – 1.1. Il *Cooperative Compliance Model* – 1.2. L'*Annual Compliance Arrangement (ACA)* **2.** Paesi Bassi. Il monitoraggio orizzontale (*Horizontal Monitoring*) – 2.1. *Supervision of Large Business* – 2.2. *Horizontal Monitoring Tax service providers* – **3.** Il CAP (*Compliance Assurance Process*) negli USA – **4.** Spagna: il Codice di Buone Pratiche Tributarie (CBPT) – **5.** *Co-operative compliance* e progetto BEPS: un aiuto per i paesi in via di sviluppo?

1. Australia: il *Compliance Model* e l'*Annual Compliance Arrangement (ACA)*

1.1. Il Cooperative Compliance Model

Una delle esperienze internazionali più interessanti in tema di *co-operative compliance* è, sicuramente, quella dell'Australia. Infatti, l'Australia è stato il primo Paese in assoluto a formalizzare, ben prima delle raccomandazioni OCSE più volte menzionate in argomento, un modello di cooperazione tra l'amministrazione finanziaria e i grandi contribuenti che risale addirittura agli anni 2000-2001.

Alla fine degli anni '90, infatti, l'*Australian Taxation Office (ATO)* ha subito una serie di riforme che hanno dato il via ad un nuovo ruolo proattivo nella costruzione di una cultura di tassazione “volontaria”. Questo processo di riforma si basava sulla consapevolezza che, sebbene la legislazione sia uno dei fondamenti di base per la *compliance*, essa è condizione necessaria ma non sufficiente a tale scopo. La legge fiscale è complessa e non è raro che i contribuenti tentino di eludere le norme in modi che si rivelano costosi per lo Stato sia in termini di entrate, in quanto non vengono incamerate, sia in termini di risposta accertativa e/o sanzionatoria alla violazione, che richiede un uso intensivo delle risorse dell'Amministrazione.

L'ATO ha, dunque, avvertito l'esigenza di integrare l'infrastruttura fiscale “tradizionale” con misure in grado di aumentare l'impegno dei contribuenti – specie le grandi imprese – a pagare le imposte spontaneamente e nell'esatto ammontare dovuto, senza necessità per l'autorità fiscale di vigilare costantemente sul loro operato.

Al centro delle strategie di riforma della fine degli anni '90 c'era l'obiettivo di costruire una relazione con la comunità australiana in cui l'ATO fosse: professionale, reattivo, equo, aperto e responsabile nell'aiutare i contribuenti a rispettare i loro obblighi fiscali; efficace nell'identificare coloro che intenzionalmente violano i loro obblighi. Attraverso l'adozione di tali pratiche, l'intento era che l'ufficio delle imposte guadagnasse la fiducia, il sostegno e il rispetto della comunità.²⁰⁶

Affinché l'ufficio cambiasse rotta era necessario, dunque, mostrare equità e ragionevolezza a coloro che erano disposti a cooperare e concentrare, viceversa, le proprie risorse per far rispettare le norme a coloro che ignoravano palesemente i propri obblighi fiscali. La riforma di accompagnamento che ha affrontato questo problema e ha permesso che la Carta fosse integrata nelle operazioni quotidiane dell'ATO è stata quella che ha introdotto il c.d. *Compliance Model* (di seguito, "il Modello").

Originato dalla *Cash Economy Task Force*²⁰⁷, il Modello, adottato formalmente nel 2000, si basava sul lavoro dei maggiori studiosi in materia di regolamentazione fiscale presso l'Università Nazionale Australiana e sulla vasta dottrina esistente sulla *compliance* volontaria.²⁰⁸

Coerentemente con questa letteratura, la *Task Force* ha sollecitato l'ATO a comprendere meglio non solo i profili aziendali dei grandi contribuenti, ma anche la natura del settore di mercato cui gli stessi appartengono, i fattori economici che incidono su quell'industria e sulla società in generale, nonché i fattori psicologici e sociologici che incorniciano le decisioni dei contribuenti riguardo alle azioni che essi intraprendono per adempiere ai loro obblighi tributari. Tale impostazione era ed è indice della consapevolezza che i fattori menzionati non rappresentano elementi a sé stanti ma che, al contrario, soltanto

²⁰⁶ La prima iniziativa per costruire questo rapporto fu l'adozione della Carta dei Contribuenti (1997). La Carta articolava 12 diritti dei contribuenti e dei funzionari fiscali, i quali dovevano impegnarsi a trattare i contribuenti in modo equo e ragionevole, motivare le decisioni, fornire assistenza, fornire informazioni affidabili, rispettare la *privacy* dei contribuenti, ridurre al minimo i costi di *compliance*. Gli obblighi dei contribuenti, articolati nella Carta, erano quadruplici e riguardavano la sincerità e la trasparenza nei rapporti con l'ufficio, la tenuta dei registri contabili in conformità alla legge, una ragionevole cura nella preparazione delle informazioni rilevanti ai fini fiscali, la presentazione delle dichiarazioni fiscali e dei documenti richiesti entro la data di scadenza. Cfr. V. BRAITHWAITE, "A new approach to tax compliance", in V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*, Aldershot, UK: Ashgate, 2003, pp. 1-11.

²⁰⁷ La *Cash Economy Task Force*, istituita nel 1998, era composta da un gruppo di studiosi in materia fiscale, i quali svilupparono un modello di *compliance* che fu, in seguito, adottato per tutte le operazioni poste in essere dall'*Australian Taxation Office*. Vedi V. BRAITHWAITE e J. BRAITHWAITE, "Managing taxation compliance: The evolution of the Australian Taxation Office compliance model", in M. Walpole & C. Evans (Eds), *Tax Administration in the 21st Century*, St. Leonards, Australia: Prospect Media Pty Ltd, 2001, pp. 228.

²⁰⁸ Si veda, per tutti, C. COLEMAN e L. FREEMAN, "Cultural Foundations of Taxpayer Attitudes to Voluntary Compliance", in *Australian Tax Forum*, vol. 13, 1997, pp. 311-36.

attraverso l'analisi delle diverse possibili combinazioni degli stessi è possibile esercitare un'influenza sul comportamento di determinate categorie di contribuenti.

Alla luce di ciò, il *Compliance Model* adottato dall'ATO si fondava, e si fonda tuttora, sull'applicazione di sette “*basic principles*”, ovvero:

- *Understanding taxpayers*, in base al quale l'Amministrazione si impegna a comprendere il comportamento fiscale del singolo o dell'impresa in una prospettiva di gruppo, tenendo in debita considerazione il contesto industriale, economico, internazionale, psicologico e sociologico di riferimento (c.d. BISEP – *Business Industry Sociology Economy Psychology Systems of compliance*);²⁰⁹
- *Building partnerships*, inteso quale impegno, da un lato, dell'ATO a disegnare le sue politiche fiscali in collaborazione con i contribuenti in modo tale da individuare e risolvere i problemi di *compliance*, e, dall'altro, l'impegno delle imprese a lavorare con gli uffici per sviluppare rapporti di collaborazione effettiva;
- *Increasing flexibility to encourage and support compliance*, inteso quale flessibilità e reattività dell'ufficio rispetto al cambiamento, attraverso l'adozione di strumenti che facilitino la *compliance* e non solo consentano all'ATO di essere a conoscenza delle posizioni fiscali dei contribuenti (quali, ad esempio, la stipulazione con il contribuente di *Advance Pricing Arrangements* – c.d. APA), ma offrano anche a questi ultimi maggiore certezza del diritto;
- *Escalating options to enforce compliance*, prevedendo una “piramide” che individua diversi meccanismi di reazione da parte dell'Amministrazione a seconda del comportamento – *compliant* o, viceversa, *non-compliant* – del contribuente, secondo la teoria della “*responsive regulation*”, come illustra la Figura 1 di seguito.

²⁰⁹ Si veda in proposito ATO, *Cooperative Compliance. Working with large business in the new tax system*, Australian Taxation Office, Canberra, 2000, in www.ctsi.org.au; e J. BRAITHWAITE, “*Large Business and the Compliance Model*”, in V. Braithwaite (Eds), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*, Aldershot, UK: Ashgate, 2003, p. 182.

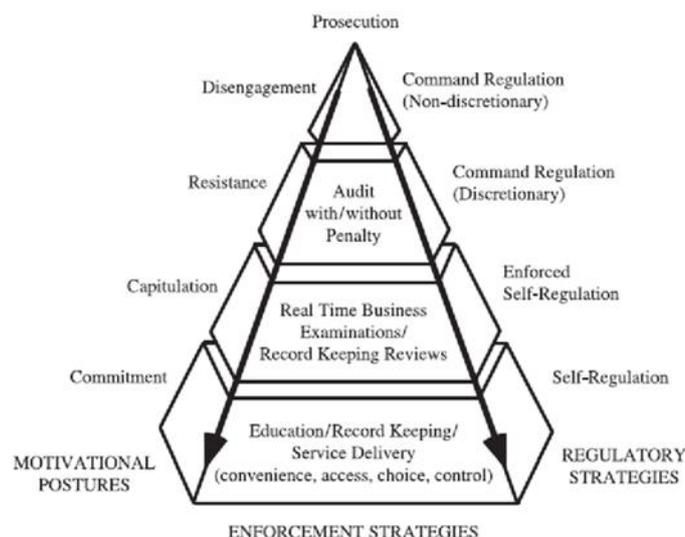


Figura 1. Esempio della piramide normativa del Modello di *compliance* ATO²¹⁰

In particolare, sul lato sinistro del modello ci sono le posizioni “motivazionali”. Queste sono le posizioni che i contribuenti esprimono apertamente nei loro rapporti con l'autorità fiscale e descrivono il modo in cui gli stessi controllano la distanza sociale tra loro e il fisco. Quando i contribuenti sono disposti ad ammettere i propri errori, a correggerli e a continuare a soddisfare le aspettative della legge, si collocano nelle posizioni di “impegno” o “capitolazione”. Il compito del funzionario fiscale è, in questi casi, relativamente semplice. L'autorità fiscale sarà presa sul serio e vi sarà *compliance* e *disclosure*, quindi un dialogo aperto e trasparente tra le parti in quanto il contribuente è in grado di autoregolarsi o, nel caso della “*capitulation*”, sarà guidato dall'Ufficio nell' adempimento spontaneo dei suoi obblighi tributari (*Enforced self-regulation*).

Il compito del funzionario diventa, invece, sempre più difficile quando i contribuenti pongono una maggiore distanza sociale tra loro e l'autorità. Le posizioni di “resistenza” e “disimpegno” riflettono, infatti, un rifiuto consapevole alla cooperazione. Il rapporto è conflittuale e l'approccio dell'amministrazione per ottenere la *compliance* deve essere più strategico di quanto è necessario con i contribuenti più cooperativi. La posizione più difficile da affrontare è il disimpegno. Qui il contribuente ha un disprezzo tale per il sistema che le possibilità di persuaderlo alla cooperazione sono basse: in tali circostanze, altre strategie possono essere ugualmente inefficaci, lasciando l'interdizione come unica soluzione (attraverso l'instaurazione di un giudizio o il ritiro della licenza per esercitare l'attività).

²¹⁰ Da V. BRAITHWAITE, “*A new approach to tax compliance*”, cit., p. 3.

I principi che guidano l'applicazione del Modello sono rappresentati, invece, sul lato destro della piramide nella Figura 1. Per coloro che sono disposti a collaborare, il principio che guida la scelta della strategia da parte dei funzionari dell'ATO è, come sopra accennato, l'autoregolamentazione, per cui se i contribuenti si impegnano a correggere i propri errori, dovrebbero essere incoraggiati e assistiti nel farlo. Il livello di interferenza successivo da parte dell'ufficio potrebbe essere definito come "autoregolamentazione forzata". In tal caso, i contribuenti hanno comunque la responsabilità di correggere i propri errori, ma esiste un meccanismo per garantire che lo facciano e per fornire un *feedback* che indichi se il piano di *compliance* del contribuente è valido o meno. Al di sopra di questi livelli ci sono gli strumenti tradizionali riconducibili al binomio "comando-controllo". Una versione *soft* di tali strumenti è quella di prevedere una sanzione, ma con la possibilità di esercitare una discrezionalità sull'uso della punizione al fine di migliorare la *compliance*. La versione più rigida, invece, prevede una sanzione irrogata non in via discrezionale bensì in modo automatico, quando viene rilevata una violazione, ed indipendentemente dalle circostanze. Questi principi applicativi, dal basso verso l'alto della piramide, comportano un progressivo trasferimento di potere dal contribuente all'ATO e una concomitante perdita di libertà da parte del contribuente stesso.

La *compliance* generata dalle dinamiche individuate nella piramide si fonda sulla consapevolezza che è meno costoso risolvere un problema quando esso si manifesta nella parte inferiore della piramide, piuttosto che consentirgli di raggiungere la cima. Questo vale sia per il "regolatore" che per il "regolamentato" e riguarda tanto i costi di natura materiale, quanto quelli sociali o psicologici. La consapevolezza che guida il comportamento delle parti entra in gioco su due livelli. Innanzitutto, l'approccio cooperativo nella parte inferiore della piramide implica la persuasione in entrambe le direzioni: i contribuenti hanno l'opportunità di persuadere l'ufficio e, nello stesso momento, l'ufficio tenta di convincere il contribuente. Man mano che il contrasto di opinioni si sposta verso la punta della piramide, i contribuenti perdono il potere di persuadere l'Amministrazione, ad esempio producendo ulteriore documentazione o motivando le proprie scelte, mentre l'ufficio esercita i suoi poteri di comando e controllo. In secondo luogo, la piramide normativa illustra le conseguenze della non *compliance* e, soprattutto, segnala che esse sono condizionate dalle successive mosse del contribuente: se questi sceglie un approccio cooperativo, l'ufficio coopera; se, viceversa, la scelta del contribuente non è cooperativa, l'autorità si sposta ad un più alto livello di

enforcement, il quale comporta, oltretutto, costi più elevati per il contribuente che ha commesso la violazione.

- *Continuously improving the law*. L'incertezza riguardo alla normativa fiscale è un elemento chiave per migliorare la *compliance* ed instaurare un proficuo rapporto di collaborazione con i contribuenti, in quanto l'interpretazione della legge è in grado di influenzare il comportamento di questi ultimi;
- *Creating a dialogue with the judiciary*, principio che si ricollega al precedente, in quanto i giudici hanno il compito di interpretare la normativa tributaria e, inoltre, un dialogo tra l'amministrazione finanziaria ed i giudici aiuta a comprendere meglio l'impatto che l'interpretazione della legge esercita sui comportamenti fiscalmente rilevanti delle imprese;
- *Responding to the globalisation of business*, con la consapevolezza che la cooperazione delle imprese è imprescindibile al fine di migliorare la comprensione, da parte dell'amministrazione, delle relazioni intercorrenti tra le grandi imprese ed i sistemi fiscali esteri.

Il Modello proposto dall'ATO si sviluppa, nella pratica, in cinque processi, i quali tuttavia non costituiscono uno schema vincolante e possono prevedere diversi livelli di cooperazione tra l'amministrazione e le grandi imprese. Inoltre, il modello si propone di trovare applicazione non solo con riferimento a singole transazioni poste in essere da soggetti isolati, ma finanche all'intero mercato.

Il primo processo attiene alla comprensione del *business*, prevedendo uno scambio di informazioni tra l'ATO e l'impresa che consentono all'ufficio di comprendere, come detto in precedenza, i comportamenti presenti degli operatori economici e di ipotizzarne (per quanto possibile) gli sviluppi futuri. È proprio attraverso tale dialogo che le parti sono messe nella posizione di adottare, ove necessario, soluzioni accurate e tempestive. Naturalmente, la natura e l'estensione delle informazioni di cui l'amministrazione ha bisogno aumenta di pari passo con l'aumentare delle dimensioni e della complessità dell'impresa o della problematica fiscale rilevante. Tuttavia, le imprese che si dimostrano trasparenti nella comunicazione delle problematiche fiscali che le riguardano, dovranno fornire soltanto le informazioni strettamente necessarie. Ciò offre alle parti diversi vantaggi, tra cui quello di operare in *real-time* per risolvere i problemi di *compliance*, tenendo il passo con gli sviluppi

del mercato e della singola attività, così da eliminare o, quantomeno, individuare e mitigare le cause della *non compliance* e non soltanto i loro sintomi.²¹¹

Il secondo processo concerne, invece, la valutazione del rischio. Questo è un passaggio fondamentale in quanto offre all'Amministrazione e al contribuente l'opportunità di far evolvere il relativo rapporto da un regime di *enforcement* verso forme di *co-operative compliance* e di autoregolamentazione. Infatti, è importante per i grandi contribuenti comprendere come l'ATO operi in termini di attività volte alla *compliance*, dal momento che le stesse sono programmate sulla base della valutazione dei rischi previamente identificati. I rischi, una volta identificati, sono analizzati e valutati al fine di sviluppare un profilo generale di rischio dell'impresa nonché circoscrivere le problematiche fiscali che è necessario esaminare. Si ha, in questa fase, una partecipazione attiva del contribuente. Infatti, mentre la valutazione iniziale è effettuata dall'ATO, l'impresa viene coinvolta tempestivamente nella procedura di valutazione, in quanto gli *input* che la stessa è in grado di fornire sono necessari per prevenire interpretazioni erranee dei dati da parte dell'ufficio e per chiarirle in tempi rapidi, evitando così inutili interventi da parte dell'ATO.

L'ufficio, nella valutazione dei rischi, tiene in considerazione sette elementi principali, tra cui: la struttura dell'impresa e/o del gruppo e le transazioni effettuate; l'attività svolta a livello internazionale e le transazioni non commerciali riguardanti, ad esempio, regimi fiscali privilegiati, paradisi fiscali, etc.; l'attitudine cooperativa o meno del contribuente; i sistemi di *compliance* implementati (quali sistemi di *risk management*, codici di autoregolamentazione, etc.); la percezione che gli *stakeholders* hanno dell'impresa;

²¹¹ Come riportato nel documento pubblicato dall'ATO nel 2000: "*Key principles for the ATO and large business in Process 1 are:*

- *Working together to improve understanding of business, the environment and the law.*
- *Understanding large business behaviour through examining the economic group that the business is a part of.*
- *Operating in a current, real-time manner, keeping pace with business and market developments as they occur rather than focusing solely on activity from past years.*
- *Resolving the underlying causes, rather than the symptoms, of compliance problems, and sharing the benefits and knowledge with as many businesses as possible.*

An understanding by the ATO of the environment and a more cooperative relationship offers large business the following advantages:

- *Consultation about developments in the environment and how these might impact commercially and on tax compliance.*
- *A more effective approach to the design of tax law and structure.*
- *Better interpretations and more focused compliance activities by the ATO."*

Cfr. ATO, *Cooperative Compliance. Working with large business in the new tax system*, Australian Taxation Office, Canberra, 2000, in www.ctsi.org.au, p.18.

l'eventuale discrepanza tra l'ammontare delle imposte dovute secondo l'impresa e secondo l'ATO; l'applicazione della legge.²¹²

L'importanza dei criteri di valutazione del rischio può variare. Ogni criterio si inserisce, infatti, come tassello in un *puzzle* che fornisce una base accurata su cui costruire valide ipotesi circa il comportamento presente e futuro dei contribuenti. Questa valutazione, per così dire, professionale, è necessaria per l'Amministrazione per poter sviluppare un'ipotesi che si adatti al modello di valutazione del rischio preliminare. La valutazione del rischio, insieme all'ipotesi formulata dall'ufficio, saranno poi discusse e testate con il contribuente, come parte del processo di revisione dell'ipotesi precedentemente formulata (che costituisce la base per l'ulteriore attività di *compliance*).

Per giungere ad una strategia di corretta gestione e trattamento del rischio è essenziale considerare sia la *probabilità* di verificazione dell'evento rischioso che le *conseguenze* dello stesso, nel caso in cui dovesse effettivamente verificarsi. Infatti, un rischio con basse probabilità di verificazione ma con conseguenze di particolare importanza è, generalmente, assai diverso da uno con alte probabilità di verificazione ma conseguenze più contenute. Anche se l'evento di rischio e la valutazione del profilo di rischio dell'impresa dovessero essere gli stessi, sarà necessario adottare approcci differenti per implementare, in concreto, il concetto di "*responsive regulation*" espresso dalla piramide regolatoria e raggiungere una *compliance* effettiva. A tali fini, l'ATO si serve di un sistema *standard* di *risk management*, il c.d. *Risk Differentiation Framework* (RDF)²¹³, illustrato nella Figura 2, che consente di identificare quali contribuenti siano più a rischio e quali adottino un comportamento *compliant* e proattivo nella risoluzione delle problematiche fiscali o, viceversa, si dimostrino disinteressati alla cooperazione, prevedendo diverse gradazioni di intensità e frequenza dei controlli da parte dell'Amministrazione.²¹⁴

²¹² Ogni criterio di valutazione include esempi di come si presenti la *compliance* per i livelli estremi e per quelli più bassi di rischio. Questi esempi illustrano anche i cosiddetti "*driver* di rischio" strutturali e comportamentali. I *driver* strutturali incidono sull'ambiente aziendale delle grandi imprese e hanno un'influenza che queste non possono controllare, ad esempio una variazione dei tassi di interesse. I *drivers* comportamentali, invece, incidono sui processi decisionali, influenzando il modo in cui un'azienda può modificare le proprie attività per sfruttare i cambiamenti nel contesto aziendale o normativo.

I rischi possono essere valutati sulla base della probabilità che si verifichino e delle conseguenze sul sistema fiscale qualora si dovessero verificare (*likelihood* e *consequence*), similmente a quanto osservato nel precedente Capitolo con riferimento al modello di *co-operative compliance* italiano (vedi *supra* al capitolo precedente §5). Le valutazioni sono, quindi, riunite attraverso la valutazione complessiva del rischio.

Si veda ATO, *Cooperative Compliance. Working with large business in the new tax system*, cit., p. 24.

²¹³ ATO, *Risk Differentiation Framework*, in www.ato.gov.au, 2018.

²¹⁴ Vengono così individuate quattro macrotipologie di contribuenti secondo una combinazione fra i fattori di *likelihood* e *consequence* del rischio:

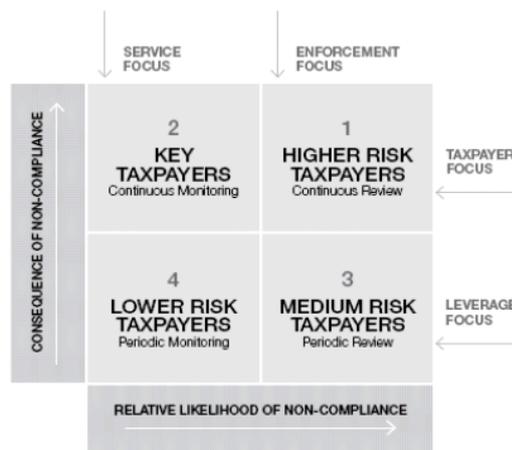


Figura 2. Risk Differentiation Framework

L'impresa, evidentemente, può svolgere un ruolo chiave in questo processo. I risultati delle analisi devono essere, infatti, identificati come parte della progettazione di una strategia di *compliance* che abbia uno scopo e una direzione chiari e che miri a soddisfare i bisogni tanto dell'ATO quanto delle grandi imprese. È importante, in tale sede, mantenere il *focus* sulle questioni fiscali più rilevanti. Nella pratica, l'ATO userà una serie di “ipotesi” per focalizzare l'attenzione sui problemi più significativi. Un'ipotesi è un'asserzione che propone una spiegazione per fatti particolari, eventi o problemi, aiuta a dare un senso a qualsiasi informazione acquisita e fornisce un punto focale per discussioni e *test*. La verifica dell'ipotesi offre, poi, le basi per la progettazione e l'implementazione di ulteriori attività. L'ipotesi viene testata attraverso una revisione preliminare, che è volta a determinare la portata di eventuali problemi, aiutando a perfezionare l'ipotesi stessa e a determinare l'estensione e la natura delle azioni necessarie a tal fine. La revisione preliminare non è un vero e proprio controllo; essa, semplicemente, consiste in una revisione rapida e limitata dell'impresa. In alcuni casi, potranno essere utilizzati campioni come mezzo per testare l'accuratezza e perfezionare l'ipotesi. In altri casi, invece, una discussione o un colloquio con il contribuente potrebbero risultare sufficienti. L'entità della verifica dipenderà, ovviamente, dalle problematiche coinvolte e, soprattutto, dal profilo di rischio dell'azienda. L'ATO

- *Key clients* (bassa probabilità che si verifichi l'evento-rischio, ma gravi conseguenze);
- *Lower risk clients* (basse probabilità e conseguenze);
- *Medium risk clients* (alta probabilità di verificazione dell'evento rischioso, ma conseguenze contenute);
- *High risk clients* (alte probabilità di verificazione, gravi conseguenze).

In particolare, i primi sono i contribuenti per cui è più importante adottare sistemi di *risk management* in via precauzionale e nei cui confronti è fondamentale “investire” per impedire che – deliberatamente o inavvertitamente – si spostino verso la cima della piramide (i.e. *non-compliance*, indifferenza). Per tale ricostruzione si veda S. G. HAMILTON, “*New dimensions in regulatory compliance – building the bridge to better compliance*”, in *Atax UNSW*, 2012, paper 15, pp. 15-10 – 15-19, su www.researchgate.net.

garantisce, comunque, che il livello di verifica corrisponda al livello di rischio complessivo dell'azienda, così mantenendo l'intrusione al minimo e incoraggiando l'impresa ad assistere al processo di verifica.

Il terzo processo del Modello riguarda la pianificazione delle strategie più appropriate al profilo di rischio dell'impresa (emergente dai processi precedentemente illustrati) – sia per l'ATO che per il contribuente – per raggiungere gli obiettivi di *compliance*.

Il *Compliance Model* si basa sulla nozione di movimento tra un *range* di attività volte alla *compliance*, passando dalla cooperazione e autoregolamentazione dell'impresa all'*enforcement* attivo da parte dell'ente impositore. L'ATO, naturalmente, predilige un approccio cooperativo, tuttavia la cooperazione non è una regola. Sebbene vi siano pochi vantaggi, infatti, per le grandi imprese nello spostamento verso l'*enforcement*, tale *escalation* si verificherà ogni qualvolta il contribuente non implementi le opzioni di autoregolamentazione o *compliance* spontanea di livello inferiore. In generale, questi spostamenti saranno proporzionati alle problematiche fiscali coinvolte. In alcuni casi, inoltre, l'*escalation* potrebbe essere più rapida, ad esempio laddove vi siano prove di un reato o di schemi di pianificazione fiscale aggressiva.

In ogni caso, i contribuenti possono, e devono, avere l'opportunità di tornare ai livelli inferiori della “piramide”, precedentemente descritta, nel momento in cui la loro volontà di operare in maniera autoregolamentata aumenta ovvero il livello di rischio diminuisce.²¹⁵

Il quarto processo riguarda, poi, l'implementazione delle strategie di *co-operative compliance* elaborate. Esiste un'ampia gamma di possibili metodi che possono essere utilizzati per ottenere la *compliance* aziendale, i quali includono ad esempio il contenzioso, consulenze tecniche, attività *in loco*, strumenti di *business intelligence* e di analisi aziendale. Se il contribuente adotta le strategie pianificate e il suo livello di *compliance* aumenta, può

²¹⁵ Come illustrato nel prospetto del Modello, infatti, vi è una interrelazione fra lo spostamento verso la cima della piramide ed i vari livelli di rischio. A livelli di rischio più bassi, l'uso dell'autoregolamentazione, con la verifica dell'ATO, diventa una *routine* nella strategia di *compliance*. A livelli di rischio più elevati, invece, l'ATO considera l'opportunità di utilizzare gli strumenti di autoregolamentazione e verifica *prima* di selezionare le successive attività di controllo. L'ATO e il contribuente possono concordare come raggiungere la riduzione dell'*enforcement* ed il conseguente passaggio a strumenti di autoregolamentazione. Ad esempio, la stipulazione di un APA diminuisce la necessità di controlli e revisioni sui prezzi di trasferimento infragruppo, spostando così la posizione dell'impresa dall'area di *enforcement* a quella della *self-regulation*. L'implementazione con successo di un APA riduce, infatti, in modo considerevole il livello di rischio legato alle transazioni *intercompany*. Risultati analoghi possono essere raggiunti anche sviluppando e migliorando la legge vigente, ad esempio mediante lo strumento del *ruling*. Cfr. ATO, *Cooperative Compliance*, cit., pp. 28-32.

beneficiare dello spostamento verso strategie di autoregolamentazione (con o senza il supporto dell'ATO).

Con riferimento a tutte le opzioni e le strategie a disposizione, le aspettative sia dell'ATO sia delle grandi aziende sono, essenzialmente, le seguenti:

- professionalità in tutte le attività di *compliance* svolte dell'ATO;
- metodologie di *project management* e *case management* che articolano le problematiche e le azioni necessarie per il corretto e tempestivo adempimento, comprese le tappe, i dettagli e le ipotesi di valutazione del rischio;
- reattività ai nuovi rischi e alle nuove informazioni, sviluppo di migliori strumenti di gestione della *compliance* aziendale;
- individuazione delle carenze del sistema e applicazione dei necessari correttivi;
- processi che assicurino e dimostrino la qualità di tutte le iniziative dell'ATO.

Infine, il quinto ed ultimo processo applicativo del Modello prevede il monitoraggio delle strategie, dei metodi utilizzati e delle *performance* del modello attraverso il dialogo fra l'ATO e le imprese, al fine di individuare le carenze del sistema.²¹⁶ Ciò consente di sviluppare soluzioni che modifichino non solo le leggi, ma anche le strategie ed i metodi utilizzati dall'Amministrazione, così da adattare il Modello alle mutevoli esigenze della comunità e del mercato.

1.2. L'Annual Compliance Arrangement (ACA)

Nell'ambito del programma di *co-operative compliance* sviluppato dall'ATO con i c.d. "*Key Taxpayers*",²¹⁷ merita sicuramente una menzione particolare l'istituto che prende

²¹⁶ Le *performance* del Modello vengono valutate sulla base di dieci criteri, ossia: (1) riduzione dei costi di *compliance*; (2) uso efficiente delle risorse da parte dell'Amministrazione; (3) adattabilità del modello ai successivi cambiamenti in termini di rischio e priorità strategiche; (4) miglioramento dell'adempimento spontaneo; (5) accesso tempestivo agli strumenti di *intelligence* e reazione ai nuovi profili di rischio; (6) perfezionamento delle leggi; (7) individuazione delle lacune o inefficienze del sistema fiscale; (8) miglioramento della fiducia della comunità nel sistema; (9) applicazione effettiva dei principi della Carta del contribuente; (10) sviluppo e rafforzamento di relazioni cooperative tra il Fisco, le grandi imprese e gli *stakeholders*. Vedi ATO, *Cooperative Compliance*, cit., p. 39.

²¹⁷ Il *Key Taxpayer Engagement* (KTE) è un approccio tributario globale utilizzato dall'ATO per coinvolgere le più grandi imprese pubbliche e multinazionali. Nell'ambito dell'approccio KTE l'amministrazione finanziaria mira a lavorare con i principali contribuenti, in tempo reale, sulle transazioni più significative per garantire che queste vengano svolte in modo corretto dal punto di vista fiscale e che i risultati ottenuti siano coerenti con le disposizioni di legge e con le *guidelines* dell'ATO. Il KTE è rivolto ai contribuenti che esercitano il maggiore impatto sul sistema fiscale australiano, descritti come i "Top 100" nel *Risk Differentiation Framework*. La "popolazione top 100" è costituita, come si è detto, da imprese pubbliche e multinazionali la cui attività economica è collegata in misura sostanziale all'Australia. Tali soggetti sono i

il nome di *Annual Compliance Arrangement* (ACA). L'*Annual Compliance Arrangement*, introdotto nel 2008, ha sostituito il "*Forward Compliance Arrangement*" (FCA), il quale prevedeva un approccio più rigoroso e una maggiore rigidità delle opzioni in sede di stipulazione, offrendo alle grandi imprese maggiore certezza del diritto grazie alla previsione di molteplici "opzioni" di accordo, paramtrate sul profilo di rischio del contribuente.

Gli ACA sono accordi volontari stipulati tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria australiana che consentono alle parti di "personalizzare" il rapporto di *compliance*, piuttosto che operare mediante gli approcci *standard* e tradizionali, quali controlli e analisi dei rischi.

Tali accordi offrono ai contribuenti non solo una maggiore certezza del diritto, ma anche una riduzione delle sanzioni e degli interessi e strategie concrete per mitigare i rischi fiscali ancor prima che questi insorgano. In cambio, l'impresa deve dimostrarsi disposta alla collaborazione e alla *disclosure* con l'ATO, per individuare e comunicare i rischi fiscali più rilevanti.

Dal punto di vista dei requisiti soggettivi, gli ACA sono particolarmente indicati per le aziende pubbliche e per le imprese multinazionali classificate come "*key taxpayers*", categoria all'interno della quale rientrano la maggior parte delle grandi imprese australiane, ossia quei contribuenti facenti parte di un gruppo economico che realizza un fatturato annuo globale non inferiore a 250 milioni di dollari, comprese le imprese estere, le società di persone, i *trust* e i fondi di investimento di grossa entità (c.d. *superfunds*). L'ACA viene, solitamente, offerto ai contribuenti che presentino le seguenti caratteristiche (le quali, tuttavia, non costituiscono un elenco esaustivo e non è necessario che il contribuente dimostri il possesso di ciascuna di esse al fine della qualificazione per stipulare l'accordo)²¹⁸:

maggiori contribuenti all'imposta sul reddito delle società, alle imposte sui beni e servizi (GST), alle accise e all'affitto delle risorse petrolifere (PRRT).

Dal punto di vista pratico, il KTE prevede che i funzionari appartenenti ai diversi dipartimenti dell'ATO lavorino come un *team* per integrare e coordinare le attività e le diverse strategie messe in atto per coinvolgere il contribuente. Dove possibile, il *team* coordina le attività per identificare e gestire i rischi connessi a diverse imposte. Inoltre, vengono personalizzati i servizi forniti al contribuente dall'amministrazione e viene determinata l'intensità dell'impegno richiesto allo stesso in base a diversi criteri, quali il profilo di rischio, le circostanze, le scelte ed i comportamenti del contribuente.

Un comportamento e una cooperazione positivi e duraturi comporteranno servizi migliori per l'impresa ed una serie di semplificazioni procedurali per la prestazione di garanzie; viceversa, un comportamento *non-compliant* ed una minore disponibilità alla cooperazione determineranno l'applicazione dei servizi *standard* ed una maggiore intensità nelle attività di controllo per verificare i requisiti di meritevolezza del contribuente. Cfr. ATO, *Key Taxpayers Engagement*, in www.ato.gov.au, 2018.

²¹⁸ ATO, *Annual Compliance Arrangements – what you need to know*, in www.ato.gov.au, 2018, p. 1-2.

- i. l'impresa è individuata tra i *key taxpayers*, secondo il Risk Differentiation Framework;
- ii. il contribuente è intenzionato ad adottare un approccio trasparente e a collaborare alla risoluzione delle questioni fiscali o al trattamento dei rischi individuati;
- iii. esiste una relazione di fiducia tra l'impresa e l'ATO, la storia fiscale dell'impresa è caratterizzata dalla *compliance* volontaria con nessuna o minime controversie con l'Amministrazione;
- iv. l'impresa si dota di sistemi strutturati di *tax governance*;
- v. il contribuente, nel caso richieda un *ruling*, adotta l'interpretazione fornita dall'ATO ovvero, qualora non condivida la stessa, fornisce delle valide argomentazioni a sostegno della propria posizione;
- vi. adotta un approccio di piena *disclosure* e tempestivo coinvolgimento con riguardo ai potenziali rischi o aree fiscali ove vi sia una divergenza di vedute con l'ATO;
- vii. il contribuente presenta dichiarazioni complete e puntuali ed è disponibile a fornire ulteriori informazioni;
- viii. collabora con l'ATO per rafforzare il sistema fiscale;
- ix. presenta sufficienti garanzie secondo la "*justified trust methodology*"²¹⁹;
- x. l'impresa adotta il *Voluntary Tax Transparency Code*, ossia un codice di autoregolamentazione contenente principi e linee guida volti ad assistere le piccole e medie imprese nonché i grandi contribuenti nella *disclosure* delle informazioni fiscalmente rilevanti.

Per quanto concerne l'oggetto dell'accordo, l'ATO incoraggia i contribuenti a stipulare un ACA "globale", ossia riguardante tutte le imposte cui il contribuente è soggetto. In questi casi, ciascuna imposta interessata verrà riportata in un allegato all'ACA "principale", che dettaglia i relativi doveri (da parte del contribuente) e servizi (offerta dall'ufficio). Nel caso in cui sussistano ragioni per cui un ACA globale non risulti praticabile, l'ATO discuterà le questioni rilevanti con il contribuente per determinare in che

²¹⁹ La "fiducia giustificata" è un concetto espresso dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). La fiducia giustificata costruisce e mantiene la convinzione della comunità che i contribuenti paghino il corretto ammontare di imposte e consente all'Amministrazione, inoltre, di concentrare le proprie risorse nelle aree giuste. Al fine di ottenere la *Justified Trust*, l'ATO ricerca elementi di prova oggettivi che siano in grado di portare una persona ragionevole a ritenere che un dato contribuente versi le imposte correttamente. A tal fine, l'ATO personalizza i suoi approcci sul profilo aziendale del contribuente, analizzando quattro aree chiave: comprensione del sistema di gestione e controllo fiscale; identificazione dei rischi fiscali comunicati al mercato; comprensione delle transazioni più significative, vecchie e nuove, operate dall'impresa; analisi dei motivi sottostanti alle variazioni dei risultati contabili e fiscali. Vedi ATO, *Justified Trust*, in www.ato.gov.au, 2018.

misura un ACA globale, ovvero per più imposte selezionate (c.d. *multitax* ACA), sarebbe pratico e auspicabile. Allo stesso modo, l'ATO lavorerà con il contribuente che abbia stipulato un ACA con riferimento ad una singola imposta onde valutare l'opportunità di stipulare un accordo globale.

Dal punto di vista procedurale, per accedere all'accordo è necessario che il CEO (*Chief Executive Officer*) ovvero il CFO (*Chief Financial Officer*) della società redigano e trasmettano all'amministrazione finanziaria una "lettera di *tax governance*", volta a dimostrare che il sistema di gestione e controllo fiscale interno all'impresa è conforme alle linee guida emanate dall'ATO. La lettera, inoltre, deve dare conto dell'adozione di adeguate procedure di gestione del rischio fiscale da parte del contribuente e non solo del fatto che questi è intenzionato a collaborare con l'ATO nella redazione dell'accordo e nel mantenimento dello stesso, ma occorre inoltre che si impegna a comunicare in maniera esaustiva e veritiera tutte le transazioni e i rischi che lo riguardano. In particolare, l'Amministrazione e l'impresa concordano le soglie di materialità rilevanti ai fini dell'individuazione e valutazione dei rischi fiscali che devono essere successivamente comunicati dal contribuente.²²⁰

Dal momento che l'ACA si caratterizza per essere un accordo collaborativo, l'ATO e l'impresa concordano i termini e le condizioni dello stesso nonché i documenti che è necessario produrre, cercando di mantenere al minimo i costi per entrambi i soggetti. L'accordo viene, in seguito, sottoscritto da entrambe le parti.

L'accordo si compone di due documenti principali: la lettera di *tax governance*, redatta dal CEO ovvero dal CFO, e quello contenente i termini dell'accordo (*Terms of Arrangement – ToA*).

I *Terms of Arrangement* sanciscono i termini generali di funzionamento dell'ACA e della relazione fra le parti, inclusi gli obblighi e le aspettative di queste. Inoltre, i ToA forniscono una registrazione per iscritto dei dettagli dei rappresentanti dell'impresa e dell'Amministrazione, incluso il comitato direttivo istituito dall'ACA; il ruolo del comitato direttivo nel fornire una *governance* congiunta per raggiungere l'accordo; i periodi d'imposta

²²⁰ Ad esempio, fra le attività economiche che possono generare rischi fiscali o posizioni incerte, vi sono: l'applicazione di disposizioni di legge a circostanze e fatti di ambigua interpretazione; il rischio che un giudice possa dare un'interpretazione differente delle disposizioni di legge rispetto a quella fatta propria dal contribuente; la pianificazione di una transazione particolarmente rilevante che presenti risvolti fiscali significativi; l'ottenimento di vantaggi economici non previsti dalle norme – abuso del diritto. Vedi ATO, *Annual Compliance Arrangements – what you need to know*, cit., p. 6, 2018.

cui si applica l'ACA, incluse le modalità di uscita; gli impegni scritti previsti dall'ACA (quali, ad esempio, la lettera di *governance fiscale*). I ToA contengono anche una guida per una *disclosure* completa delle informazioni durante la vigenza dell'accordo; prevedono i trattamenti agevolativi con riferimento a eventuali sanzioni o interessi; stabiliscono gli obblighi informativi a carico di ciascuna delle parti, in modo che queste possano operare in un ambiente trasparente; manifestano l'impegno dell'Amministrazione finanziaria a fornire una tempestiva consulenza ai contribuenti che prendono parte ad un ACA. Infine, nei termini dell'accordo si individuano le modalità di risoluzione delle questioni dubbie e delle eventuali controversie che dovessero sorgere fra le parti, nonché le tempistiche di adempimento delle obbligazioni relative alle imposte previste nell'accordo.

L'ACA non ha una durata predefinita, tuttavia generalmente esso resta in vigore per un ciclo di almeno tre anni. In tale periodo, l'accordo viene gestito per un esercizio finanziario per quelle imposte che richiedono una dichiarazione annuale (ad esempio, l'imposta sul reddito e la *Fringe Benefits Tax*); altre imposte, invece, sono gestite su base periodica, solitamente 12 mesi dalla data di ingresso nell'ACA (così, ad esempio, l'imposta sui beni e servizi – *Goods and Services Tax*). In ogni caso, la gestione sarà personalizzata sulle caratteristiche del contribuente. Durante la vigenza dell'accordo le parti collaborano nell'ambito di *workshops* per identificare i principali rischi fiscali, concordano le strategie di risoluzione amichevole delle controversie prima che queste insorgano, e discutono le posizioni fiscali considerate incerte con riguardo a determinate transazioni o operazioni.

L'accordo è soggetto a periodiche revisioni, al fine di consentirne l'adattamento alle pratiche successive, ed è prevista la redazione di una lettera d'approvazione per il periodo d'imposta concluso, che chiude di fatto le porte a qualsiasi ulteriore attività accertativa da parte dell'ATO sui rendiconti e sulle dichiarazioni dell'impresa.

Come precedentemente accennato, l'ACA pone a carico delle parti obblighi generali. Con riferimento al contribuente, questi dovrà, in particolare, mantenere efficienti i processi interni di *governance* e comunicare tempestivamente eventuali modificazioni; collaborare con l'ufficio in modo trasparente per eliminare i rischi più rilevanti; fornire adeguate risorse per il mantenimento dell'accordo; adempiere alle obbligazioni in esso previste e rendersi disponibile ad un incontro annuale con l'ATO. Sono, inoltre, previsti specifici obblighi di

informazione in capo all'impresa, la quale dovrà fornire tutti i dati necessari per consentire all'ufficio di effettuare una corretta valutazione dei rischi fiscali.²²¹

L'Amministrazione, dal canto suo, dovrà operare secondo correttezza, apertura al dialogo e trasparenza; rispondere alle questioni sottoposte alla sua attenzione dal contribuente nei termini concordati, informandolo periodicamente sullo stato di avanzamento delle stesse; mettersi in contatto con l'impresa per discutere le questioni per le quali l'ATO manifesti dei dubbi o delle preoccupazioni, ad esempio nel caso in cui emergano nuovi profili di rischio, fornendo al contempo al contribuente un punto di contatto con i soggetti incaricati di prendere le relative decisioni.

Una volta stipulato l'accordo, il contribuente e l'ATO prendono parte, su base annuale, ad un incontro di revisione che prende il nome di *annual review meeting*. Questo costituisce, anzitutto, l'occasione per discutere le strategie necessarie per mitigare i rischi già comunicati dall'impresa nonché per fare presente l'insorgenza di eventuali, ulteriori rischi e stabilire con riferimento a quali, fra essi, sia opportuno adottare specifici rimedi. Inoltre, in tale sede le parti stabiliscono se siano necessarie ulteriori informazioni ovvero particolari azioni per pervenire alla sottoscrizione dell'accordo di periodo.

Completata la revisione annuale, l'ATO invia una lettera al contribuente con cui conferma che, salve le condizioni previste espressamente dall'accordo, le dichiarazioni relative all'anno o al periodo di riferimento non potranno essere oggetto di successivi controlli da parte dell'amministrazione, precisando le attività eventualmente ritenute necessarie in serie di *review* al fine di dirimere questioni che non è stato possibile risolvere al momento dell'incontro stesso.

Infine, ciascuna delle parti può, in qualsiasi momento, recedere dall'accordo previa notifica formale scritta all'altra parte, in cui vengono illustrate e motivate le ragioni dell'*exit*.

²²¹ Nel dettaglio, il livello minimo di informazione richiesto è quello che sarebbe richiesto da una persona ragionevole e indipendente con conoscenze fiscali rilevanti, come ad esempio un *auditor* esterno, per fornire una consulenza in merito a una determinata posizione fiscale. Esso è di norma sufficiente se vengono divulgati tutti i fatti materiali noti relativi alla transazione. Le informazioni devono essere fornite in modo tempestivo e non essere fuorvianti. La divulgazione è limitata alle informazioni di cui il contribuente sia a conoscenza e alle informazioni di cui l'impresa *dovrebbe* essere a conoscenza (utilizzando quale *standard* di riferimento il giudizio della "persona ragionevole" - *reasonable person*). Se vengono alla luce ulteriori fatti o informazioni, questi devono essere divulgati il prima possibile, man mano che il contribuente ne viene a conoscenza. In termini pratici, poiché gli ACA si fondano su una relazione aperta e collaborativa, le informazioni necessarie per effettuare un'accurata valutazione del rischio saranno normalmente condivise fra le parti mediante una discussione al momento opportuno. Cfr. ATO, *Annual Compliance Arrangements ...*, cit., 2018, p. 6-7.

2. Paesi Bassi. Il monitoraggio orizzontale (*Horizontal Monitoring*)

Come l’Australia, anche i Paesi Bassi sono stati tra i precursori dell’implementazione di modelli di *co-operative compliance*, con l’introduzione di un modello di “Monitoraggio Orizzontale” che si è inserito, a far data dal 2005, all’interno della strategia di *Compliance Risk Management* adottata dalla NTCA (*Netherlands Tax and Customs Administration*).

Il monitoraggio orizzontale è stato introdotto in risposta a diversi sviluppi, come gli scandali contabili internazionali, la pressione normativa e il mutamento delle relazioni tra governo e privati, cioè la tendenza verso una maggiore autoregolamentazione. A tale riguardo, l’Amministrazione finanziaria aveva avviato un progetto pilota per 20 grandi imprese.

Il monitoraggio orizzontale, similmente agli altri modelli collaborativi sin qui analizzati, si fonda sulla fiducia reciproca tra il contribuente e l’Amministrazione e su una maggiore specificazione delle rispettive responsabilità, basata sulla trasparenza e sulla comprensione reciproca, portando appunto il relativo rapporto su una dimensione (quanto più possibile) “orizzontale” piuttosto che verticale-gerarchica. Tuttavia, l’elemento che caratterizza l’*Horizontal Monitoring* e lo rende unico nel suo genere, se comparato agli altri modelli adottati in ambito internazionale, è il fatto che esso è rivolto non solo alle grandissime imprese (c.d. *Large Business*), ma anche al segmento delle piccole e medie imprese (*SMEs*) e persino ai singoli cittadini.

Alla fine del 2011, il modello è stato sottoposto al vaglio di un comitato (*il Committee Horizontal Monitoring*), istituito dal Segretario di Stato per le Finanze, al fine di valutarlo, individuarne i punti deboli e fornire raccomandazioni per gli sviluppi futuri dello stesso. Nel giugno 2012, il Comitato ha prodotto un *report* intitolato “*Tax supervision – Made to measure. Flexible when possible, strict when necessary*”, all’interno del quale sono stati ampiamente descritti gli sviluppi necessari per far evolvere il Modello ad un livello successivo.²²²

A tale riguardo, il Comitato ha, in particolare, espresso la necessità di integrare meglio il monitoraggio orizzontale nella strategia di gestione dei rischi di *compliance* attuata dal NCTA nonché l’esigenza di misurare l’efficienza e l’efficacia del modello. Inoltre, il rapporto conteneva conclusioni e raccomandazioni specifiche per segmento. Infatti, mentre

²²² COMMITTEE HORIZONTAL MONITORING TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION, *Tax supervision – Made to measure. Flexible when possible, strict where necessary*, 2012, www.belastingdienst.nl.

il Comitato ha espresso un giudizio positivo con riferimento al monitoraggio quale strumento di supervisione delle grandi e grandissime imprese, ha, di contro, consigliato all'Amministrazione finanziaria olandese di rivederlo per quanto riguarda le piccole e medie imprese (PMI), spronandola a tenere in considerazione le specificità tipiche di tali soggetti economici e del settore in cui operano.²²³

Tali raccomandazioni sono state accolte positivamente dal NCTA che, nel 2013 e nel 2016, ha emanato nuove linee guida che hanno integrato la disciplina dell'*Horizontal Monitoring* con riferimento, rispettivamente, al segmento delle grandi imprese ("*Guidelines on Supervision of Large Business in The Netherlands*") e a quello delle piccole e medie imprese ("*Guide to Horizontal Monitoring Tax service providers*").

2.1. Supervision of Large Business

Le *Guidelines on Supervision of Large Business* hanno dato forma, come si è detto poc'anzi, ai suggerimenti indirizzati dal Comitato all'Amministrazione finanziaria australiana, pur lasciando inalterati gli obiettivi del monitoraggio orizzontale e i principi su cui esso si fonda.²²⁴ La Guida fornisce non solo una sintesi e una panoramica della procedura di gestione fiscale del NTCA, ma offre altresì un quadro di riferimento per comprendere e riconoscere gli approcci adottati dalla stessa. L'obiettivo della NTCA è quello di mantenere e migliorare la volontà (in linea di principio) dei contribuenti ad adempiere spontaneamente ai loro obblighi tributari (*compliance*). Ciò si ottiene quando i contribuenti e i loro rappresentanti (persone fisiche e giuridiche) compilano e presentano le dichiarazioni in modo corretto e puntuale e pagano le imposte in tempo. Per raggiungere questo obiettivo, la NTCA adotta un approccio orientato al servizio e al rispetto. Tuttavia, come già detto, la *compliance* non è una regola, per cui, quando necessario, l'Amministrazione provvede

²²³ Per tale breve ricostruzione, si veda VAN DER HEL–VAN DIJK L., POOLEN T., "*Horizontal Monitoring in The Netherlands: at the crossroad*", in *Bulletin for International Taxation*, vol.67, n. 12, 2013, IBFD.

²²⁴ Il Segretario di Stato descrisse l'essenza dell' *Horizontal Monitoring* in una lettera del'8 aprile 2005 come segue: "*Horizontal monitoring refers to mutual trust between the taxpayer and the Tax and Customs Administration, as well as to the more precise specification of each other's responsibilities and the options available to enforce the law and comply with the mutual agreements. As a result, the underlying relationships and communications between citizens and the government shift to a more equal situation. Horizontal monitoring is also compatible with social developments in which the citizen's personal responsibility is accompanied by the feeling that the enforcement of the law is of great value. In addition, the horizontal monitoring concept also implies that enforcement is feasible in today's complex and rapidly changing society solely when use is made of society's knowledge.*" Cfr. NTCA, *Supervision Large Business in The Netherlands*, Netherlands Tax and Customs Administration, 2013, in www.belastingdienst.nl, p. 6.

adottando azioni di *enforcement* correttive di vario genere, compresa, nei casi più gravi, l'instaurazione di procedimenti penali.

La divisione dell'Amministrazione finanziaria olandese incaricata della supervisione dei grandi contribuenti prende il nome di *Large Business*. Essa ha il compito di raggiungere il massimo livello di adempimento volontario da parte delle grandi imprese aumentando la responsabilizzazione di queste con riferimento ai loro obblighi tributari, costruendo un rapporto basato sulla fiducia reciproca. Il grado, la forma e i tempi della supervisione dei grandi contribuenti sono determinati sulla base della strategia di gestione del rischio di *compliance*, in base alla quale le risorse e le competenze degli uffici vengono impiegate nel modo più efficiente ed efficace possibile.

La strategia, essenzialmente, consiste nella cooperazione con l'impresa nell'ambito del modello di monitoraggio orizzontale, che risulta (in) o deriva (da) un accordo di *compliance* individuale stipulato fra il contribuente e la NTCA. Quando l'attuazione di questa strategia non è fattibile o l'impresa non è intenzionata a collaborare, la NTCA adotterà uno o più degli altri strumenti di vigilanza a sua disposizione. In ogni caso, tutte le azioni della NTCA (dalla fornitura di servizi fino alle indagini penali) sono basate sulla conoscenza in merito all'atteggiamento e ai comportamenti fiscalmente rilevanti del contribuente e si incentrano sulla promozione, la conservazione e l'ottimizzazione della volontà di questi di rispettare la normativa tributaria.

Tale attività di supervisione è fondamentale per il processo di *Horizontal Monitoring* delle grandi imprese. Esso, infatti, si attua in seguito al passaggio attraverso diverse fasi: anzitutto, la NTCA analizza i dati del contribuente per sviluppare un *profilo* dello stesso; in seguito le parti partecipano ad un incontro chiamato *horizontal monitoring meeting*, cui fanno seguito le fasi di *compliance scan* e di *risoluzione delle questioni fiscali pendenti*; la redazione del *compliance agreement* tra le parti cui segue, infine, una fase di analisi e miglioramento del *sistema di controllo e gestione interno* del rischio fiscale (TCF). I dati così raccolti forniscono all'Amministrazione informazioni preliminari che vengono utilizzate per calibrare l'attività di supervisione mentre il processo di H. M. è in corso e per valutare la stipulazione di un *compliance agreement* con l'impresa.²²⁵

Il primo *step* del processo di adesione all' *horizontal monitoring* consiste, come si è detto, nella definizione del c.d. *client profile*, ossia del profilo fiscale del contribuente

²²⁵ NTCA, *Supervision Large Business in The Netherlands*, cit., p. 8-10.

soggetto a supervisione. Tale attività è svolta dai *client coordinators*, funzionari della divisione *Large Business* della NTCA, i quali sono incaricati di predisporre ed implementare un piano strategico individuale di supervisione per i contribuenti che fanno loro riferimento. Infatti, i *client coordinators* rappresentano il punto permanente di contatto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria. Essi hanno una duplice funzione:

- funzione *esterna*, che consiste nella partecipazione ad incontri con il contribuente volti a raccogliere le informazioni necessarie per il trattamento fiscale dello stesso e la pianificazione della strategia; durante tali incontri, il *client coordinator* verifica che il contribuente possieda un *tax control framework* per la gestione ed il controllo dei propri rischi di natura fiscale e vengono discusse le eventuali osservazioni del funzionario in merito al comportamento del contribuente rispetto ai suoi obblighi fiscali;
- funzione *interna*, ossia una funzione di coordinamento e monitoraggio dei contatti con gli altri funzionari della NTCA, in particolare il *leader* del *team* di cui il *client coordinator* fa parte, gli *account managers* e gli specialisti in materia fiscale; con la collaborazione di tali soggetti viene, infatti, redatto il profilo fiscale dell'impresa sulla base dei dati raccolti dal *client coordinator*, che dà conto del grado di trasparenza dimostrata dal contribuente, del livello di controllo delle sue operazioni (TCF) e della strategia fiscale che adotta.

Viene, in seguito, redatto un piano di supervisione strategico (*strategic supervision plan*) che consiste, in sintesi, nell'analisi del profilo del contribuente e nella predisposizione delle strategie che l'Amministrazione intende adottare per monitorarlo. Il piano è, dunque, la base per l'attuazione della *responsive regulation* da parte della NTCA, ossia della gradazione degli strumenti (o di più combinazioni degli stessi) a disposizione dell'Amministrazione per portare il singolo contribuente a raggiungere i risultati di *compliance* fissati, personalizzando la strategia sulle caratteristiche dei soggetti supervisionati.

La fase successiva prende il nome di *horizontal monitoring meeting*, ossia un incontro tra il *senior management* della NTCA e dell'impresa.²²⁶ L'obiettivo del *meeting* è

²²⁶ Generalmente, vi partecipano i membri del *board* della società, come il CEO, il CFO e il dirigente (o l'azionista di maggioranza) ovvero i soggetti investiti della responsabilità amministrativa e politica dell'ente, nel caso di enti *non-profit*. In ogni caso, la partecipazione dei più alti livelli di rappresentanza dell'ente e della NTCA sta ad indicare la particolare importanza di tale incontro. Cfr. NTCA, *Supervision Large Business in The Netherlands*, cit., p. 14.

quello di consentire a entrambe le parti di esplorare la possibilità di attuare concretamente il monitoraggio orizzontale. Elementi di questa esplorazione reciproca sono: i) l'obiettivo del monitoraggio orizzontale, la sua posizione all'interno della strategia di gestione del rischio di *compliance* della NTCA, nonché la spiegazione dei concetti chiave e dei principi su cui il monitoraggio si basa;²²⁷ ii) il profilo del cliente, gli elementi favorevoli e sfavorevoli dei rapporti esistenti fra le parti e le ragioni per cui discutere del monitoraggio orizzontale con quella specifica impresa; iii) l'importanza del "*tone at the top*" sia per il contribuente che per la NTCA;²²⁸ iv) le responsabilità e le aspettative di ciascuna parte; v) una descrizione delle fasi del processo di monitoraggio orizzontale; vi) il raggiungimento di un accordo sulle successive fasi del processo di monitoraggio orizzontale.

In particolare, l'incontro di monitoraggio orizzontale contempla una discussione esplicita sulle reciproche responsabilità e aspettative delle parti. Queste discussioni consentono al contribuente di prendere in considerazione la fattibilità e l'opportunità di intraprendere un processo di monitoraggio orizzontale. La NTCA si aspetta che l'organizzazione presenti le dichiarazioni dei redditi e saldi i propri debiti fiscali nei tempi stabiliti. Di conseguenza, all'organizzazione è richiesto, oltre all'adozione di un atteggiamento trasparente, anche di dotarsi di un *tax control framework* che dimostri *performances* adeguate. La NTCA si assume la responsabilità di adeguare la sua supervisione nella misura in cui ciò sia giustificato dalla trasparenza e dagli sforzi dell'organizzazione; ciò si estende anche alla rapida adozione di una posizione sulle questioni fiscali prospettate durante le consultazioni preliminari. La NTCA si impegna anche ad effettuare i rimborsi d'imposta in tempo. Queste responsabilità si riflettono anche nel testo del *compliance agreement*. Le parti si impegnano, infine, a collaborare in tempo reale.

²²⁷ Il monitoraggio orizzontale si basa su tre valori chiave: fiducia reciproca, comprensione e trasparenza. La trasparenza si riferisce all'apertura collaborativa da parte del contribuente e della NTCA riguardo alla strategia fiscale del contribuente; per quanto riguarda la NTCA, essa presterà la dovuta collaborazione mantenendo un atteggiamento di apertura verso le istanze del soggetto passivo. Una cooperazione costruttiva tra le parti è possibile, infatti, solo quando entrambe comprendono le reciproche posizioni e, quindi, anche gli interessi confliggenti dell'altra parte. Vedi NTCA, *Supervision Large Business in The Netherlands*, cit., p. 9, 14.

²²⁸ In particolare, il "*tone at the top*" si riferisce all'atteggiamento e al comportamento del *senior management* di un'organizzazione. In una situazione ideale, questo sarà in linea con la *vision* e la strategia dell'organizzazione. Il "*tone at the top*" si riferisce alla coerenza del comportamento (esemplare) mostrato dall'amministrazione dell'organizzazione con la visione, la strategia e i valori chiave della stessa. L'interesse della NTCA al riguardo si concentra su questioni fiscali. Questo è anche il motivo per cui la riunione di monitoraggio orizzontale si tiene, generalmente, con i soggetti che rappresentano l'alta dirigenza. La presenza di uno specialista esterno può offrire, inoltre, un valore aggiunto. Vedi *supra* il §5.2.1. del precedente capitolo; V. NTCA, *Supervision Large Business in The Netherlands*, cit., p. 14.

Dopo l'incontro, entrambe le parti valutano se desiderano iniziare il processo. L'esperienza pratica ha rivelato che potrebbe essere necessario un secondo (ed, eventualmente, un terzo) incontro per discutere i principi del procedimento. Evidentemente, l'impresa è libera di esercitare la sua discrezione nel decidere se continuare con il processo o meno. Quando il consiglio di amministrazione decide che non intende aderire al monitoraggio orizzontale, la NTCA indagherà sulle ragioni di tale rifiuto. Ovviamente, la possibilità di implementare il monitoraggio orizzontale può essere rivista in un secondo momento, e ciascuna delle parti potrà richiedere questa opzione.

In seguito all'incontro di monitoraggio orizzontale, viene effettuato il c.d. *compliance scan*, il cui fine è quello di effettuare una valutazione congiunta con l'impresa per rivedere la fattibilità del monitoraggio orizzontale. La scansione viene eseguita, in pratica, intervistando i "funzionari chiave" dell'organizzazione. Tali interviste forniscono informazioni per la determinazione, in consultazione con l'organizzazione, della fattibilità del monitoraggio orizzontale e per verificare la necessità di ulteriori accordi, se del caso, da includere nel processo.

Il *compliance scan* fornisce, dunque, una migliore comprensione dell'atteggiamento fiscale del contribuente e delle parti coinvolte ("*willingness*"), nonché l'adempimento delle precondizioni associate al raggiungimento di un livello di controllo fiscale adeguato ("*ability*"). Le informazioni raccolte sull'organizzazione danno più profondità al profilo del cliente e vengono direttamente utilizzate nella determinazione delle forme e dell'intensità della supervisione da parte della NTCA, nonché delle sue priorità.

Un passaggio fondamentale di questa fase è il c.d. "*kickoff meeting*", che si pone a valle del lavoro svolto dal *client coordinator* e dal *team di account management* (volto a raccogliere ed analizzare i dati per stabilire le ulteriori azioni che è necessario intraprendere per poter giungere un accordo sulla fattibilità del monitoraggio – c.d. *internal preparations*), durante il quale i funzionari della NTCA si consultano con l'impresa sui risultati dei controlli interni e delle interviste. In ogni caso, sia delle interviste che del *kickoff meeting* è redatto processo verbale, che viene approvato dall'impresa, onde garantire totale trasparenza circa le questioni discusse e le conclusioni raggiunte in tali sedi.²²⁹

²²⁹ Le questioni oggetto di discussione durante il *meeting* possono essere diverse, ad esempio possono riguardare gli obiettivi strategici; l'ambiente interno all'impresa con riferimento ai sistemi di controllo; la presenza di sistemi informatici; la presenza di una funzione fiscale; la revisione da parte di *auditors* e consulenti esterni all'organizzazione; l'atteggiamento e il comportamento fiscale del contribuente. V. NTCA, *Supervision Large Business in The Netherlands*, cit., pp. 19-21.

Per *questioni fiscali pendenti* si intendono sia le problematiche di natura impositiva che di riscossione dei tributi note all'impresa e alla NTCA all'inizio del processo di monitoraggio orizzontale. Esse impediscono alle parti di lavorare in tempo reale e possono frustrare la cooperazione, per cui devono essere necessariamente risolte.

Le questioni possono avere ad oggetto i controlli, le dichiarazioni dei redditi già presentate ma non ancora lavorate, le richieste di pagamento e i ricorsi pendenti, nonché le questioni procedurali (come arretrati nella comunicazione di informazioni, elaborazione di dichiarazioni dei redditi e controlli). Come è evidente, le questioni fiscali pendenti riguardano esclusivamente problemi noti e le indagini condotte nell'ambito del processo di *horizontal monitoring* non si estendono oltre il lavoro richiesto per risolverle. Di conseguenza, quando viene avviato il processo di monitoraggio orizzontale, il *team* di *account management* non effettua, nell'ambito di questo processo e nell'ambito dei suoi poteri discrezionali, una ricerca attiva di violazioni passate sconosciute, salvo il caso in cui vi siano specifici indici di irregolarità.

Nella pratica, l'Amministrazione e il contribuente redigono un sommario delle questioni presenti ed assegnano vari gradi di priorità alla loro risoluzione, determinando quali di esse possano essere risolte e su quali, invece, le parti continuino a mantenere differenti vedute. L'*account management*, nell'esercizio dei suoi poteri discrezionali, provvederà poi al recupero delle eventuali maggiori imposte ed alla irrogazione di eventuali sanzioni, sempre in applicazione della legge, dei regolamenti e dei precedenti giurisprudenziali. Naturalmente, l'obiettivo di questa fase non è quello di raggiungere un accordo sulla soluzione di tutte le questioni pendenti, sicché le questioni su cui non sia stato raggiunto un accordo saranno rimesse ai competenti organi giudiziari.

A seguito delle fasi sin qui descritte, le parti hanno una chiara visione del processo di monitoraggio orizzontale, delle rispettive responsabilità e delle aspettative reciproche. Il contribuente dichiara la sua disponibilità alla cooperazione e di essere in grado di rispettare (e continuare a rispettare in futuro) i principi su cui si basa la procedura. A questo punto, dunque, la relazione di monitoraggio orizzontale può essere suggellata in un accordo di *compliance* ("*compliance agreement*").

L'accordo si presenta in una versione standardizzata dal punto di vista della sua formulazione testuale sebbene, ovviamente, i termini dell'accordo possano variare in quanto

negoziati con il singolo contribuente. L'accordo viene sottoscritto da un membro della divisione *Large Business* della NTCA (in nome di questa) e da un *manager* dell'impresa (generalmente, si tratta del CEO o del CFO) ovvero dal direttore generale responsabile dell'amministrazione, nel caso l'accordo sia stipulato con un ente *non-profit*. Sotto il profilo contenutistico, l'accordo non ingloba altri accordi di natura fiscale riguardanti il contribuente (ad esempio quelli concernenti le questioni fiscali pendenti o in sospeso), che saranno, invece, riportati all'interno di un accordo separato. Inoltre, il testo non riporta specifiche *deadlines*, in quanto ciò verrebbe a contrastare con la natura dello stesso, che si identifica in un accordo quadro. Allo stesso modo, non vengono contemplati specifici requisiti o adempimenti con riferimento ai controlli interni all'impresa, essendo questi di esclusiva responsabilità della stessa; tuttavia, il contribuente dovrà dimostrare di essere in possesso di un sistema di controllo e gestione dei rischi adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa.

Parti dell'accordo sono la NTCA e il contribuente che lo sottoscrive. Tuttavia, quando l'impresa è organizzata in più unità, le parti determinano quale di esse debba considerarsi vincolata dall'accordo. Quando il contribuente fa parte di un gruppo, composto da più divisioni autonome con diverse strutture azionarie, sarà eventualmente necessario verificare se possano essere stipulati accordi separati con tali divisioni.²³⁰ Le richieste e le motivazioni dell'organizzazione saranno tenute comunque in considerazione, dando la possibilità di concludere più di un accordo. In ogni caso, la NTCA tenterà di implementare il monitoraggio orizzontale con riferimento al gruppo nel suo insieme.

Le circostanze di fatto e di diritto sussistenti al momento dell'*horizontal monitoring meeting*, del *compliance scan* e della conclusione dell'accordo possono cambiare in un successivo momento. Tali modifiche possono riguardare la NTCA (ad esempio: cambiamenti nella politica; modifiche dei membri del *team* di *account management*) ovvero il contribuente (ad esempio: cambiamenti nella strategia; cambiamenti nella gestione o nella

²³⁰ In molti casi il gruppo ricomprende anche soggetti passivi d'imposta diversi dalle entità impegnate nelle attività di *business* principali, ad esempio amministratori o azionisti di maggioranza, società *holding* e "società sorelle". La NTCA fa in modo di garantire che tali entità o *sub-entità* siano parimenti incluse nell'accordo di *compliance*. In linea di principio, gli amministratori e/o i principali azionisti, cioè quelli che esercitano un'influenza decisiva sulla gestione, sono inclusi nell'accordo di conformità. Essi firmano l'accordo sia come amministratori del gruppo sia come privati. Quando un amministratore ovvero un azionista di maggioranza presenta argomentazioni al fine di astenersi dal prendere parte all'accordo, la NTCA valuta gli argomenti esposti e, soprattutto, la loro compatibilità con i principi su cui si fonda il monitoraggio orizzontale. Cfr., NTCA, *Supervision Large Business in The Netherlands*, cit., pp. 24 ss.

compagine azionaria;²³¹ cambiamenti nella struttura contabile o giuridica dell'organizzazione in seguito al trasferimento di divisioni aziendali, fusioni, acquisizioni e scissioni; cambiamenti nel dipartimento fiscale; cambiamento dei revisori esterni, consulenti fiscali o altri specialisti esterni). Entrambe le parti possono fare presenti tali modifiche in sede di discussione dell'accordo di conformità o in altre occasioni, esaminandone le conseguenze sui termini dell'accordo.

L'accordo sarà, poi, oggetto di periodiche valutazioni (generalmente queste sono, per i grandissimi contribuenti, almeno annuali, mentre per gli altri grandi contribuenti biennali), svolte anche mediante accessi presso le sedi dell'impresa, al fine di verificare se le aspettative delle parti siano state rispettate, se l'impresa operi coerentemente con i principi che governano il processo di *H.M.* nonché gli eventuali suggerimenti, da parte di questa, per migliorare il rapporto con l'Amministrazione.

Il contratto, infine, può essere risolto solo per cause particolarmente gravi. Quando una delle parti intenda recedere, dovrà comunicarlo alla controparte così che l'*account management* si consulti previamente con il *management* della NTCA ed i suoi professionisti.

Il processo di monitoraggio orizzontale riguarda, infine, l'analisi del sistema di controllo e gestione interno del rischio fiscale (*Tax Control Framework*). Come si è avuto occasione di osservare anche nel precedente capitolo, con riferimento al modello di *co-operative compliance* implementato nel nostro Paese, il TCF consente al *management* di raggiungere i propri obiettivi di efficienza ed efficacia dei processi aziendali, la qualità dei bilanci e il rispetto della legislazione e dei regolamenti.²³²

²³¹ In particolare, il cambiamento dell'amministratore o dell'azionista di maggioranza che aveva firmato l'accordo non causa, di per sé, la necessità di concludere un nuovo accordo. Tuttavia, sarà opportuna una discussione sulle reciproche aspettative di monitoraggio orizzontale e sul *tone at the top*. Viceversa, un cambiamento nella persona dell'azionista o dell'amministratore darà causa alla necessità di negoziare e stipulare un nuovo accordo quando le questioni fiscali riguardanti l'ex direttore / azionista di maggioranza sono state incluse nell'accordo originariamente siglato. Quest'ultimo si considererà risolto e dovrà essere stipulato un nuovo accordo. V. NTCA, *Supervision of Large Business in The Netherlands*, cit., 2013, p. 26.

²³² Di conseguenza, gli obiettivi del TCF derivano dai seguenti obiettivi generali di controllo interno ad un'organizzazione:

- raggiungere gli obiettivi strategici; per esempio, in relazione alla responsabilità sociale delle imprese.
- promuovere operazioni efficaci ed efficienti; questo obiettivo si riferisce ai processi primari. L'organizzazione deve essere cioè al corrente delle conseguenze fiscali delle sue attività nel più breve tempo possibile.
- promuovere la qualità dei documenti fiscali interni e esterni; questo obiettivo si riferisce alle dichiarazioni dei redditi e alle informazioni presentate all'Amministrazione ovvero a terzi.
- promuovere l'osservanza della legislazione e dei regolamenti tributari; questo obiettivo si riferisce all'archiviazione da parte dell'organizzazione di dichiarazioni dei redditi conformi alle leggi e ai regolamenti e prive di errori significativi.

Senza entrare nel dettaglio circa le caratteristiche generali di un TCF, in quanto già descritte precedentemente nel corso della trattazione, merita in questa sede sottolineare che nell'ambito del processo di *horizontal monitoring*, la NTCA ed il contribuente collaborano nell'analisi del TCF implementato dall'organizzazione, nella sua estensione e perfezionamento nonché nell'ottimizzazione del monitoraggio delle misure di controllo interno previste dal TCF.

2.2. *Horizontal Monitoring Tax service providers*

Questa forma di monitoraggio orizzontale è stata pensata dalla NTCA per le imprese di piccole-medie dimensioni, appartenenti alla categoria delle c.d. SMEs (PMI), ossia quelle imprese che impiegano un numero di dipendenti inferiore a 250 unità e che, alternativamente, presentano un fatturato annuo uguale o inferiore a 40 milioni di euro, oppure un valore totale delle attività in bilancio uguale o inferiore a 20 milioni di euro.²³³

L'essenza del monitoraggio orizzontale delle piccole e medie imprese risiede, preliminarmente, nella cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria e soggetti esterni all'impresa, cioè i *tax service providers* (TSP),²³⁴ ai quali è riservata l'attività di assistenza del contribuente ai fini della procedura di monitoraggio, spostando (come già si è osservato con riferimento ai grandi contribuenti) il momento della supervisione da un monitoraggio *ex post* al monitoraggio *ex ante*. Naturalmente, tale rapporto collaborativo si fonda, anche in questo caso, sui principi di "*fiducia informata*", cioè basata sulla conoscenza da ambo le parti dei processi e delle relative responsabilità (elemento, questo, necessario per superare l'asimmetria informativa tipica del rapporto tributario); *comprensione* degli interessi dell'altra parte (spesso confliggenti) e *trasparenza*, cioè completa *disclosure* di informazioni da parte non solo del contribuente, ma anche dei *tax service providers* e della NTCA.

²³³ Vedi www.business.gov.nl alla voce "*What is an SME?*".

²³⁴ Il prestatore di servizi fiscali è definito come la persona o la società che contribuisce, nell'esercizio della sua attività commerciale, all'elaborazione dei diritti e degli obblighi dei contribuenti (singoli ovvero organizzazioni) nei confronti della NTCA. Tali soggetti possono fornire ai loro clienti diversi servizi, ad esempio: l'organizzazione e la fornitura dei conti finanziari e / o dei conti salari; la preparazione, la compilazione, la valutazione o la revisione dei bilanci annuali; la preparazione e la presentazione delle dichiarazioni dei redditi; la fornitura di consulenza (fiscale).

Un *tax service provider* può fornire a una società uno o più di questi servizi. Nel monitoraggio orizzontale, il prestatore di servizi fiscali deve aver svolto un lavoro sufficiente a garantire la "accettabilità" delle dichiarazioni dei redditi presentate e delle imposte versate, ossia la loro conformità ai requisiti stabiliti dalla legge, dai regolamenti in materia fiscale e l'assenza di errori materiali. V. NTCA, *Guide Horizontal Monitoring Tax service providers*, Netherlands Tax and Customs Administration, 2016, in www.belastingdienst.nl, p. 9.

L'elemento su cui si basa il monitoraggio orizzontale con i soggetti che prestano servizi fiscali è che l'NTCA faccia affidamento sul lavoro svolto dal prestatore di tali servizi fiscali per conto del suo cliente (l'imprenditore). Ciò consente alla NTCA di ridurre la sua supervisione. La chiave del monitoraggio orizzontale è la volontà, in linea di principio, assunta dal prestatore di presentare dichiarazioni fiscali accettabili per conto dei suoi clienti. Inoltre, i fornitori di servizi fiscali e la NTCA si consultano reciprocamente su qualsiasi questione fiscale rilevante che possa causare una differenza di vedute prima che vengano presentate le dichiarazioni fiscali richieste (consultazioni preliminari). Questo approccio fornisce non solo più garanzie sulla correttezza e completezza delle dichiarazioni, ma permette altresì alla NTCA di effettuare meno controlli *ex post*. La supervisione degli accordi contenuti nel *compliance agreement*, stipulato direttamente con i *tax service providers*, viene effettuata come forma di "meta-vigilanza" durante la vigenza dell'accordo. Partecipando al monitoraggio orizzontale, dunque, l'imprenditore non solo si impegna a presentare dichiarazioni puntuali, ma si impegna anche ad effettuare i relativi pagamenti in modo corretto, completo e puntuale.²³⁵

Il processo di monitoraggio orizzontale dei *tax service providers* si snoda in sei *steps*:

1. discussione e conclusione del *compliance agreement*;
2. domanda di ammissione del contribuente ed esclusione/fuoriuscita dal programma;
3. consultazioni preventive tra NTCA, contribuente e TSP;
4. deposito ed elaborazione delle dichiarazioni fiscali;
5. controlli a campione;
6. monitoraggio e valutazione del *compliance agreement*.

Il primo *step* prevede (similmente a quanto già osservato con riferimento all'H.M. dei grandi contribuenti) una serie di incontri tra il *top management* del prestatore di servizi fiscali ed il *top management* della NTCA al fine di esaminare le questioni necessarie per avviare il processo di monitoraggi orizzontale, quali ad esempio: la struttura organizzativa interna del TSP; l'analisi dei concetti chiave e dei principi del monitoraggio orizzontale; la selezione degli imprenditori che possono partecipare al processo e l'importanza dell'impegno assunto da questi; le aspettative e responsabilità reciproche delle parti; i risvolti

²³⁵ Cfr. NTCA, *Guide Horizontal Monitoring Tax service providers*, cit., p. 6.

pratici del monitoraggio; l'importanza del “*tone at the top*” e del sistema di garanzia della qualità dell'operato del TSP.

In particolare, è di fondamentale importanza per la NTCA assicurarsi che il prestatore di servizi sia in grado di predisporre dichiarazioni “ricevibili” (*acceptable tax returns*) per conto dei suoi clienti. Questi deve, cioè, dimostrare di possedere conoscenze tecnico-professionali adeguate. Inoltre, l'organizzazione interna del TSP deve essere impostata in modo tale che venga garantito un livello qualitativo costante e adeguato delle relative prestazioni. Questo “sistema di garanzia della qualità” è la condizione preliminare ed imprescindibile per il monitoraggio orizzontale. La NTCA conclude, infatti, accordi di *compliance* solo con i soggetti che implementato un sistema siffatto in modo efficace.

A tal fine, l'Amministrazione effettua una valutazione del sistema implementato dal TSP per verificarne l'effettività e l'efficacia. Tale valutazione tiene conto del *design*, dell'implementazione e delle prestazioni del sistema.²³⁶ L'esame condotto dalla NTCA si concentra, poi, sulla disamina dei *benchmarks* ritenuti importanti ai fini della valutazione stessa. I punti di riferimento su cui la NTCA effettua l'esame sono, essenzialmente, i seguenti: i) responsabilità del *management* del fornitore di servizi per assicurare la qualità delle prestazioni; ii) adozione di *standard* di etica professionale interna; iii) accettazione dei clienti e prosecuzione dei contratti con gli stessi; iv) abilità e competenze professionali; v) implementazione del sistema di garanzia; vi) politica di gestione dei rischi; vii) pianificazione; viii) documentazione; ix) consultazioni con i colleghi; x) metodo di revisione; xi) fornitura di consulenze; xii) dipartimento affari legali; xiii) controlli di qualità. È altresì fondamentale che il sistema stabilisca l'affidabilità degli *input* ricevuti dal TSP sotto forma di dati forniti da parte del cliente e che tali informazioni vengano integrate ed arricchite per compilare le dichiarazioni dei redditi.

Al termine della valutazione del sistema viene redatto un rapporto ove si dà conto dell'esito dell'esame effettuato dall'Amministrazione. Se l'esito è positivo, può essere

²³⁶ Il *design* riflette il modo in cui il TSP ha impostato i processi fiscali. Le procedure pertinenti sono spesso specificate all'interno di manuali. L'implementazione riguarda, invece, il modo in cui i processi fiscali sono stati effettivamente attuati presso le sedi operative del prestatore di servizi fiscali. La *performance* del sistema attiene alla questione se i processi siano stati effettivamente implementati in modo efficace e in continuità come specificato nel *set-up* originario. L'esame condotto dalla NTCA in relazione a un *compliance agreement* si concentra, poi, sulla progettazione e sull'implementazione dei benchmark che sono importanti per la NTCA. Le prestazioni del sistema di garanzia della qualità non sono incluse nell'esame. La *meta-supervisione* fornirà informazioni alla NTCA sulle prestazioni del sistema di garanzia della qualità. V. NTCA, *Guide Horizontal Monitoring Tax service providers*, cit., p. 14.

stipulato il *compliance agreement*, i cui tratti essenziali corrispondono a quelli già esaminati (vedi *supra* § 3.1), che viene sottoscritto dalle parti e rilasciato in copia al *provider*. I nominativi dei prestatori di servizi fiscali con i quali la NTCA conclude gli accordi sono poi resi pubblici sul sito internet dell'amministrazione finanziaria (www.belastingdienst.nl).

La fase successiva del monitoraggio orizzontale consiste nella individuazione, da parte del TSP, dei clienti (società) che questi considera adatti a partecipare al processo. Nell'ambito di tale valutazione, il TSP tiene conto di una serie di elementi, tra cui il sufficiente grado di conoscenza del cliente da parte del prestatore, la conformità ai principi del monitoraggio orizzontale, l'adeguatezza degli assetti amministrativi della società nonché l'effettiva possibilità, per il TSP, di presentare dichiarazioni complete alla luce del complesso di servizi che offre al suo cliente.

Il *provider* contatta, dunque, il cliente per rilevare l'interesse di questi a partecipare all'H.M. Se l'imprenditore si esprime positivamente, se ne dà atto nel c.d. *alignment agreement*, il quale consiste in un accordo tra TSP e cliente e deve indicare la volontà dell'imprenditore di entrare in una relazione basata sulla fiducia, comprensione e trasparenza con la NTCA; l'impegno a fornire tutte le informazioni necessarie per la presentazione di dichiarazioni corrette, complete e puntuali e il versamento del corretto ammontare di imposta, autorizzando al contempo il *provider* a rappresentarlo ai fini della riscossione delle imposte. Il TSP dovrà periodicamente verificare il mantenimento, da parte del cliente, dei requisiti richiesti per la partecipazione al monitoraggio orizzontale.

La richiesta di ammissione viene presentata dal prestatore di servizi fiscali, il quale compila un modulo standard e lo invia telematicamente al “*relationship manager*” individuato presso la NTCA, che rappresenta il punto di contatto e di riferimento per il *provider* e l'imprenditore all'interno dell'Amministrazione finanziaria. Come abbiamo potuto osservare, questa scelta è stata effettuata anche dall'Agenzia delle Entrate nel nostro Paese e va guardata con particolare favore, in quanto riduce sensibilmente la “distanza sociale” percepita dal contribuente, facilitandolo nel dialogo con l'Amministrazione. Il *relationship manager*, ricevuta la domanda, effettua una valutazione preliminare della stessa avuto riguardo a tre aspetti: revisione amministrativa, revisione sostanziale globale e verifica della fattibilità di operazioni in *real-time*.²³⁷

²³⁷ Nel dettaglio, la revisione amministrativa è volta a verificare la completezza e accuratezza della domanda e a stabilire a quale categoria di contribuenti appartiene il richiedente (SMEs, Large Business, etc.); la revisione sostanziale globale, invece, consiste nel tracciare un profilo del contribuente, verificando l'eventuale presenza

Quando la società o l'imprenditore non soddisfano più i requisiti di partecipazione, ovvero si affidano ad un TSP diverso, ovvero ancora si verificano cause di esclusione, viene disposta la fuoriuscita dal processo di *horizontal monitoring*, a seguito di comunicazione da parte del TSP nelle stesse forme previste per la domanda di partecipazione.²³⁸

Segue, poi, la fase eventuale delle *preliminary consultations* nel caso in cui la qualificazione dei fatti ovvero l'interpretazione o l'applicazione della normativa tributaria a tali fatti sia equivoca. Lo scopo principale delle consultazioni preliminari è, come si è detto precedentemente, quello di offrire sia al contribuente sia alla NTCA più garanzie in merito alla posizione fiscale dell'impresa *ex ante*, cioè prima della presentazione delle dichiarazioni. Esse contribuiscono, in ultima analisi, a rafforzare la qualità delle dichiarazioni fiscali presentate dal TSP.

Le consultazioni preliminari hanno ad oggetto questioni fiscali "rilevanti" che possono comportare o aver determinato una differenza di opinioni tra il TSP e la NTCA (a causa, ad esempio, di una differenza nell'interpretazione dei fatti o nell'interpretazione della legge).²³⁹ Il punto di partenza per la richiesta di consultazioni preliminari è la previsione, da parte del consulente fiscale, che la NTCA potrà adottare una posizione diversa. Prima di fare domanda per le consultazioni preliminari, il consulente dovrà confrontarsi con i propri esperti fiscali.

Inoltre, in alcuni casi, anche se la posizione fiscale di per sé è sufficientemente chiara, possono tuttavia essere richieste consultazioni preliminari, ad esempio quando c'è un interesse rilevante in gioco per l'imprenditore.

In ogni caso, le consultazioni preliminari devono riguardare un caso concreto ed il TSP deve attivamente fornire informazioni su tutti i fatti rilevanti, i possibili punti di vista e

di indici di frode, arretrati nei pagamenti ovvero valutando altri elementi risultanti dalle attività di monitoraggio; infine, la verifica circa la fattibilità di operare in *real time* consiste, in sintesi, nella risoluzione delle controversie e delle questioni fiscali pendenti che impediscano una collaborazione effettiva e tempestiva. Cfr. NTCA, *Guide Horizontal Monitoring Tax service providers*, cit., pp. 17-18.

²³⁸ Tra le cause di esclusione si annoverano:

- a. la cancellazione della società o dell'imprenditore dalla lista dei clienti del *provider*;
- b. la prestazione dei servizi fiscali viene affidata ad un prestatore diverso da quello con cui sono stati conclusi il *compliance agreement* e l'*alignment agreement*. Sarà dunque necessario, eventualmente, stipulare dei nuovi accordi con quest'ultimo.
- c. scioglimento o fusione della società;
- d. fallimento;
- e. morte dell'imprenditore individuale;
- f. esclusione da parte della NTCA.

Vedi NTCA, *Guide Horizontal Monitoring Tax service providers*, cit., pp. 18-19.

²³⁹ In questo contesto il termine "rilevante" ha, quindi, un significato sia quantitativo che qualitativo, in quanto si riferisce sia alla natura che alla portata finanziaria e alla complessità della questione.

la sua opinione sulle conseguenze legali. In questo potremmo, forse, avvicinare l'istituto in esame a quello nostrano dell'interpello, previsto dall'art. 11, L. 212/2000.

Può accadere, tuttavia, che il TSP e la NTCA non riescano a pervenire ad un accordo. In una situazione siffatta, le parti concorderanno, allora, di non essere d'accordo (“*agree to disagree*”). Il fornitore di servizi e l'imprenditore si riservano, in questo caso, il diritto di assumere le proprie posizioni. Di norma, una situazione di *agree to disagree* sarà seguita da un procedimento di opposizione e di ricorso. La dichiarazione dei redditi presentata in una situazione “concordata” di disaccordo deve essere poi resa riconoscibile, da parte del provider e del *relationship manager*, come tale nei sistemi informatici della NTCA.

Il quarto *step* del processo di monitoraggio orizzontale mediante i *tax service providers* consiste nella presentazione e nell'elaborazione delle dichiarazioni fiscali. In linea di principio, la NTCA processa immediatamente le dichiarazioni presentate nella vigenza di un *compliance agreement* (principio del “*no touch*”). Fanno, tuttavia, eccezione i casi in cui: si verificano errori tecnici e incongruenze; inammissibilità della dichiarazione (basata su criteri di rischio, cioè la probabilità che la dichiarazione non sia corretta); situazioni di *agree to disagree*; selezione della dichiarazione per i controlli a campione.

I controlli a campione rientrano nella penultima fase di sviluppo del processo di H.M. Controllando le dichiarazioni in modo casuale, l'Amministrazione finanziaria ottiene informazioni sulla qualità dell'accordo di *compliance*, sulle dichiarazioni dei redditi e sul sistema di garanzia della qualità dei servizi fiscali offerti dai TSP. Questi risultati contribuiscono, inoltre, a comprendere meglio e valutare le prestazioni del monitoraggio orizzontale nel suo complesso.

I controlli vengono effettuati utilizzando l'infrastruttura del ciclo annuale di *audit* casuali effettuati dalla NTCA per il segmento delle PMI. Il campione selezionato è, dunque, totalmente casuale, rappresentativo e stratificato di tutte le PMI.²⁴⁰ Non viene fatta alcuna distinzione, al momento del campionamento, tra le società partecipanti al monitoraggio orizzontale e quelle che, invece, non vi partecipano. Solo dopo il campionamento sarà chiaro quante, fra le PMI selezionate, partecipano al monitoraggio. Non è permesso effettuare controlli casuali al di fuori di questo metodo di campionamento.

²⁴⁰ La popolazione del campione è divisa in sotto-popolazioni in *cluster* simili (strati), e viene prelevato un campione casuale da ciascun cluster. Questi campioni vengono poi riuniti all'interno di un unico grande campione, il “campione stratificato”. Cfr. NTCA, *Guide Horizontal Monitoring Tax service providers*, cit., p. 23.

I controlli sono gli stessi per tutte le PMI selezionate e consistono nell'avvio di un *audit* completo per tutte le imposte per i documenti contabili e finanziari dell'imprenditore, secondo quanto previsto dal “*Dutch Audit Approach*”. La fase iniziale è volta ad acquisire una visione approfondita dell'azienda ed elaborare un piano di *audit*. Questa prima fase prevede sempre un incontro con l'imprenditore. Nella stesura del piano di *audit* (il quale indica, essenzialmente, le attività che è necessario svolgere per poter considerare le dichiarazioni fiscali “ricevibili”) la NTCA fa affidamento sulle attività già svolte dal *tax service provider*, per quanto possibile. A tal fine, il *file* relativo al cliente del *provider* deve essere consultato dalla NTCA. In ogni caso, il piano è condiviso e discusso con il prestatore di servizi fiscali.

Le risultanze dei controlli sono discusse sia con il TSP che con l'imprenditore durante un incontro cui partecipa anche il *relationship manager*. L'audit si conclude con una relazione che riporta le attività svolte ed i risultati dei controlli, anche con riferimento al sistema di garanzia della qualità dei servizi del *provider*, con il quale saranno condivisi i relativi risultati al fine di migliorare il suo ciclo di apprendimento.

Infine, similmente a quanto già visto nel paragrafo precedente in relazione all'accordo di *compliance* stipulato con i grandi contribuenti, anche il TSP *compliance agreement* viene sottoposto a periodiche revisioni e valutazioni, di cui si discute in un incontro annuale fra il *management* del *tax service provider* e quello della NTCA (rappresentata, in questa sede, dagli esponenti del *management* del Direttorato SMEs).

Per quanto riguarda l'oggetto dell'incontro, la modificazione delle circostanze in fatto o in diritto e le cause di risoluzione dell'accordo, si rinvia pertanto a quanto già detto precedentemente.

3. Il CAP (*Compliance Assurance Process*) negli USA

Il *Compliance Assurance Process* (CAP), iniziato come programma pilota nel 2005 e divenuto permanente nel 2011, prevede una risoluzione dei problemi in tempo reale per migliorare la *compliance* fiscale federale dei contribuenti statunitensi. A tal fine, l'*Internal Revenue Service* (l'amministrazione finanziaria statunitense – IRS) e i contribuenti lavorano insieme per risolvere i problemi di natura fiscale prima della presentazione delle dichiarazioni dei redditi. La conclusione positiva del CAP consente all'IRS di poter fare affidamento sulla attendibilità delle informazioni fornite dal contribuente e sulla

conseguente accuratezza della dichiarazione dei redditi che questi presenta, riducendo così notevolmente la durata e l'intensità dei controlli successivi.

Gli obiettivi del Programma sono, dunque, garantire la *compliance* attraverso un'efficiente identificazione e risoluzione delle problematiche fiscali, aumentare la trasparenza e la collaborazione tra l'Amministrazione ed i contribuenti e, infine, ridurre i costi di *compliance* per entrambe le parti.

I soggetti su cui il CAP è stato disegnato sono, come negli altri modelli adottati in ambito internazionale sin qui esaminati, i grandi contribuenti (c.d. *Large Business and International Taxpayers*), in quanto generalmente essi presentano un'organizzazione e, conseguentemente, questioni di natura fiscale particolarmente complesse che è opportuno affrontare in modo efficiente prima delle relative scadenze fiscali, offrendo al contribuente maggiore certezza in merito alle posizioni dell'IRS e riducendo gli oneri amministrativi derivanti dai controlli *ex post*.²⁴¹

Il Programma, recentemente sottoposto a revisione da parte dell'IRS e "ricalibrato" nel 2018, si compone di tre fasi, ciascuna delle quali prevede specifici requisiti soggettivi ai fini della partecipazione. Esse sono: a) la fase di pre-CAP; b) la fase CAP; e c) la fase di mantenimento della *compliance* ("*compliance maintenance phase*").

La fase pre-CAP fornisce ai contribuenti l'opportunità di mostrare all'IRS un atteggiamento cooperativo e trasparente, necessario per poter essere considerati per il Programma. In questa fase, le imprese lavorano con l'IRS nell'ambito del tradizionale procedimento di controllo delle dichiarazioni successivo alla presentazione, così da chiudere i controlli in corso e, dimostrando il possesso dei requisiti di selezione, progredire verso la fase CAP. Il contribuente e l'IRS lavorano, quindi, insieme per sviluppare un piano d'azione per esaminare le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta ancora "aperti" in un lasso di tempo concordato.

In particolare, i contribuenti devono operare una *disclosure* completa, trasparente e tempestiva delle informazioni riguardanti transazioni rilevanti dal punto di vista fiscale e descrivere i passaggi che possano avere un effetto materiale sull'imposta sul reddito federale nonché le posizioni assunte dall'impresa riguardo alle dichiarazioni dei redditi già presentate.

²⁴¹ Cfr. IRS, *Compliance Assurance Process*, 2019, in www.irs.gov/business; C. BYRNE, "*Compliance Assurance Process*", in *Business Tax Compliance*, 2016, v. www.christopherbyrne.com.

Sotto il profilo procedurale, la fase di pre-CAP prevede diversi passaggi. Anzitutto, il contribuente deve presentare domanda di ammissione (“*application*”) compilando il modulo disponibile sul sito internet dell’IRS. La domanda può essere presentata in qualunque momento dell’anno al dipartimento *Pre-filing and Technical Guidance* (PFTG), e la tempistica per il ciclo di pre-CAP si basa su scadenze che vengono concordate tra l’IRS e il contribuente. L’ufficio, ricevuta l’*application*, procede alla verifica della sussistenza, in capo all’impresa, dei requisiti di selezione, ossia:

- i. beni per un valore non inferiore a \$ 10 milioni;
- ii. il contribuente deve essere un ente a partecipazione pubblica soggetto all’obbligo di presentare determinati moduli di informazione alla SEC (ente di vigilanza della Borsa valori) o ad altro organismo di regolamentazione equivalente o, se si tratta di enti privati, accettare di fornire i bilanci certificati o documentazione equivalente su base trimestrale;
- iii. il contribuente non deve essere sotto inchiesta o in contenzioso con l’IRS o altra agenzia federale o statale che limiterebbe l’accesso dell’IRS agli attuali documenti fiscali societari.

Una volta ammesso alla fase di pre-CAP, il contribuente deve sottoscrivere il *Memorandum Of Understanding* (“MOU”), un protocollo d’intesa che precisa le caratteristiche del programma e le regole cui il contribuente deve attenersi, attraverso il quale l’IRS richiede al contribuente di fornire determinate informazioni. Il MOU resta in vigore per il primo ciclo di pre-CAP e per i successivi, fino a quando il contribuente non soddisfi i criteri di selezione per la fase seguente. Viene assegnato all’impresa dall’IRS un *Team Coordinator* (TC), il quale rappresenta il punto di riferimento per il contribuente all’interno dell’Amministrazione.²⁴²

Qualora una delle parti violi gli obblighi previsti dal MOU, è possibile adire un meccanismo di risoluzione delle controversie. Se il contribuente non è in grado di rispondere adeguatamente alle problematiche sollevate dall’IRS nel corso di questa fase, viene escluso dalla pre-CAP.

²⁴² In particolare, il TC lavora con il contribuente per sviluppare un piano d’azione affinché questi possa chiudere tutti gli anni di transizione entro un determinato periodo di tempo. Inoltre, garantisce che l’impresa comprenda le aspettative e le esigenze del MOU e della fase pre-CAP / CAP attraverso discussioni e cicli di formazione invitandovi tutte le parti coinvolte, e fornisce *input* in merito alle valutazioni sulla cooperazione e la trasparenza dimostrate dal contribuente. V. IRS, *Compliance Assurance Process (CAP) – Frequently asked questions*, Internal Revenue Service, 2018, in www.irs.gov, p. 12.

Per accedere alla fase CAP, il contribuente deve presentare l'*application* annualmente, nel periodo compreso tra il 1° settembre ed il 31 ottobre, all'*Account Coordinator* o al *Team Manager* dell'IRS, nel caso il contribuente sia sotto esame da parte dell'Amministrazione, ovvero via *e-mail* all'indirizzo della *CAP Application*, nel caso in cui non sia sottoposto a controlli.

Per poter accedere alla fase CAP, il contribuente deve dimostrare il possesso dei requisiti richiesti per la fase pre-CAP (i, ii e iii) e, inoltre, se attualmente soggetto a controlli da parte dell'Amministrazione, non deve avere più di una dichiarazione (già presentata) il cui controllo non si sia ancora concluso e una dichiarazione (non ancora presentata) per il periodo d'imposta terminato più di recente, per il quale il versamento non sia ancora dovuto.

Durante questa fase, ai contribuenti è richiesto di essere collaborativi e trasparenti nel procedimento che precede la presentazione delle dichiarazioni, identificando le transazioni e le questioni materiali inerenti alle stesse e fornendo tempestivamente tutte le informazioni necessarie per risolvere tali questioni. I contribuenti che risolvono con l'IRS tutte le questioni rilevanti ai fini della presentazione della dichiarazione dei redditi sono posti al riparo da qualsivoglia ulteriore controllo da parte dell'IRS in merito alle dichiarazioni presentate in conformità con quanto concordato tra le parti nell'anno di vigenza del CAP.

Il contribuente deve inoltre sottoscrivere e dare esecuzione al MOU CAP, che contiene l'accordo tra le parti per raggiungere gli obiettivi del Programma.²⁴³

Durante questa fase, viene assegnato al contribuente un *Account Coordinator* (AC) quale punto di riferimento e di contatto con l'IRS.²⁴⁴ L'AC predispone e discute con l'impresa il *CAP plan*, all'interno del quale vengono documentate l'estensione dei controlli e le soglie quantitative rilevanti. Al termine della procedura, l'IRS invierà al contribuente

²⁴³ Si noti che MOU CAP produce i suoi effetti solo con riferimento all'anno CAP in cui viene stipulato, per cui il contribuente dovrà sottoscrivere un nuovo MOU per ogni periodo d'imposta in cui venga ammesso alla fase CAP. Cfr. IRS, *Compliance Assurance Process (CAP) – Frequently asked questions*, cit., 2018, p. 9.

²⁴⁴ L'AC ha il compito di instaurare relazioni cooperative e collaborative con il contribuente. L'AC lavora, dunque, con l'impresa, i membri del *team* e gli specialisti durante tutto l'anno del CAP per identificare e risolvere i problemi di natura fiscale e garantire la presentazione di dichiarazioni *compliant*. Nel dettaglio, le funzioni dell'AC includono:

- garantire che il contribuente comprenda le aspettative e i requisiti della fase CAP e del MOU attraverso discussioni e formazione;
- preparare un piano di controllo, analisi dei rischi trimestrali e revisioni, incorporando piani e analisi specialistici;
- fornire informazioni sulla cooperazione e la trasparenza da parte del contribuente;
- completare gli accordi di risoluzione delle questioni fiscali (IRA), i moduli di chiusura degli accordi, emettere le lettere di accettazione e ottenere dal contribuente la "*Post-filing Representation Letter*";
- eseguire un esame delle dichiarazioni presentate secondo le ordinarie procedure previste per chiudere l'anno di riferimento.

una Lettera di Accettazione totale o parziale, a seconda che siano state risolte tutte le questioni fiscalmente rilevanti ovvero una parte di esse.

La fase CAP si chiude con i controlli successivi alla presentazione delle dichiarazioni (*Post-filing Exam*). L'IRS e il contribuente conducono un esame congiunto per verificare che tutte le questioni siano state segnalate dal contribuente come concordato e che non vi siano nuove problematiche. In tal caso, l'IRS emetterà una “*No Change Letter*” a conclusione dei controlli. Se, viceversa, emergono questioni non riportate da parte del contribuente, le parti concorderanno un esame delle stesse secondo le normali procedure. Se al contribuente è stata inviata dall'IRS una lettera di accettazione parziale, gli elementi o i problemi identificati nella lettera continueranno a essere elaborati nell'ambito dei controlli *post-filing* e saranno seguite le normali procedure post-archivio. Il *team* formulerà una raccomandazione per la continuazione della fase CAP per l'anno successivo.

Inoltre, in caso di inadempimento alle previsioni del MOU, potranno essere applicati i meccanismi di risoluzione delle controversie ovvero il contribuente potrebbe essere escluso dal Programma. In ogni caso, il contribuente può presentare una dichiarazione scritta che manifesti la sua volontà di recedere dagli accordi e dal Programma.

L'ultima fase del Programma è la fase di “mantenimento della *compliance*”, cui possono accedere i contribuenti che continuino a soddisfare i requisiti di ammissibilità della CAP (trasparenza e *disclosure* di tutte le informazioni) e che abbiano completato almeno due cicli annuali nella fase CAP.

Tali requisiti saranno valutati discrezionalmente dal *Director Field Operations* (DFO) il quale, nella sua valutazione, terrà conto di vari elementi, tra cui:

- la capacità del contribuente di intrattenere relazioni professionali e una comunicazione aperta e onesta con il *team* CAP, conformandosi alle procedure concordate con l'IRS;
- il contribuente ha tenuto un atteggiamento trasparente e cooperativo ed ha reso note tutte le transazioni significative rilevanti ai fini fiscali, precisando la sua posizione in merito;
- il contribuente presenta un sistema efficiente di controllo interno;

- il livello di rischio delle transazioni effettuate dal contribuente è contenuto e le controversie con l'IRS durante la fase CAP sono limitate.²⁴⁵

La fase di mantenimento presenta tutte le caratteristiche della fase CAP (compresa la sottoscrizione del MOU tra il contribuente e l'Amministrazione). Tuttavia, l'elemento peculiare consiste nel fatto che l'IRS riduce l'intensità dei controlli, aggiustandola in base alla complessità e al numero di questioni fiscalmente rilevanti nonché alla "storia di *compliance*" del contribuente durante le fasi precedenti, in quanto il contribuente presenta, a questo punto, sufficienti garanzie di "affidabilità".

4. Spagna: il Codice di Buone Pratiche Tributarie (CBPT)

La Spagna, come il nostro Paese, è approdata più di recente alla predisposizione di procedure volte allo sviluppo di una relazione cooperativa tra l'Amministrazione finanziaria e i grandi contribuenti.

A tale proposito, il Forum delle Grandi Imprese (*Foro de Grandes Empresas*), costituito nel 2009 in seno all'AEAT, l'agenzia fiscale spagnola, ha approvato nel 2010 il *Codigo de Buenas Practicas Tributarias*. Lo scopo del Codice è quello di incentivare una relazione di cooperazione basata sui principi di trasparenza e fiducia reciproca tra l'Amministrazione e le grandi imprese (ossia quei soggetti che realizzano un volume d'affari pari o superiore a 6 milioni di euro annui)²⁴⁶ che decidono di sottoscriverlo. Tutto ciò al fine, anzitutto, di ridurre l'incertezza giuridica cui sono esposte le stesse in materia tributaria nonché le controversie con l'Amministrazione, limitare i costi per entrambe le parti e consentire, al contempo, agli uffici di allocare meglio le proprie risorse ed effettuare controlli più efficaci e mirati.²⁴⁷

Il CBPT si suddivide in tre sezioni, dedicate rispettivamente alla definizione dei principi guida della relazione cooperativa e delle *best practices* fiscali, alla certezza del diritto nell'interpretazione ed applicazione dei regolamenti fiscali da parte dell'Amministrazione e, infine, alla riduzione delle controversie.

²⁴⁵ Cfr. IRS, *Compliance Assurance Process (CAP) – Frequently asked questions*, cit., 2018, p. 3-6. Si precisa che tali criteri di valutazione non sono tassativi, bensì sono intesi quale guida di riferimento per il DFO nel determinare se il contribuente sia adatto ad essere inserito nella fase di mantenimento.

²⁴⁶ V. la voce "*Grandes Empresas*" su www.agenciatributaria.gob.es.

²⁴⁷ In occasione dell'approvazione del Codice è stato, inoltre, istituito il Comitato di Monitoraggio, composto da sei membri (metà nominati dall'Agenzia e metà dalle imprese) allo scopo di esaminare i risultati prodotti dall'adozione del Codice e fornire eventuali proposte di riforma.

Sotto il primo profilo, ai sensi dei paragrafi 1 e ss. del Codice, per “buone pratiche tributarie” si intendono tutte quelle pratiche che comportino una riduzione significativa del rischio fiscale cui è soggetta l’impresa nonché la prevenzione delle condotte suscettibili di generarlo. In particolare, le imprese si impegnano a non servirsi di strutture “opache” per scopi fiscali (quali, ad esempio, l’interposizione di società strumentali con sede in paradisi fiscali ovvero Stati che notoriamente non collaborano con le Autorità fiscali) in modo tale da impedire all’AEAT di individuare quale ente sia effettivamente responsabile dell’attività svolta ovvero sia titolare dei beni o diritti coinvolti.

A tal fine, le imprese e l’AEAT si impegnano a collaborare nell’individuazione delle pratiche fraudolente e nella prevenzione ed estirpazione di quelle esistenti per evitare la loro diffusione.

Un ruolo fondamentale è svolto, in tale ambito, dal Consiglio di Amministrazione della società (ovvero dall’organo ad esso equivalente), il quale deve adoperarsi per informare l’Amministrazione finanziaria sulle politiche fiscali adottate dalla società. Inoltre, il responsabile del dipartimento fiscale deve, prima della presentazione della dichiarazione annuale, informare il *board* sulle politiche adottate nel corso dell’esercizio.²⁴⁸

Sotto il secondo profilo, l’Agenzia fiscale si impegna, nello svolgimento delle sue attività, a tenere in considerazione i precedenti amministrativi e ad assicurare un’interpretazione dei regolamenti secondo criteri costanti, derivanti dalla dottrina amministrativa e dalla giurisprudenza.²⁴⁹ In ogni caso, l’Agenzia dovrà rendere pubblici i criteri utilizzati nell’ambito delle procedure di controllo, qualora essi siano suscettibili di applicazione generale.

Inoltre, l’AEAT si impegna a stabilire adeguate procedure per consentire ai contribuenti, in caso di dubbi interpretativi sulla normativa o sui regolamenti tributari con riferimento a transazioni o operazioni, di conoscere rapidamente quali criteri sarebbero applicati dall’Amministrazione in tali casi.

²⁴⁸ Vedi AEAT, *Código de buenas prácticas tributaries*, Foro de Grandes Empresas, 2010, in www.agenciatributaria.es, paragrafi 1.1-1.4.

²⁴⁹ Ove, peraltro, tali criteri interpretativi non dovessero esistere, l’Amministrazione dovrà richiedere un rapporto in merito al Direttorato Generale Tributario. I direttori dei dipartimenti dell’Agenzia riporteranno al Consiglio di Amministrazione quali criteri intendano utilizzare, ogniqualvolta essi si riferiscano a questioni di particolare rilevanza ovvero qualora da essi potrebbero scaturire controversie con i contribuenti e per i quali non vi sia un criterio stabilito dal Direttorato generale, dalla Corte Amministrativa centrale o dalla giurisprudenza. Cfr. paragrafo 2.1 del Codice.

Ai contribuenti viene data, poi, la possibilità di presentare un'appendice esplicativa insieme alla dichiarazione dei redditi, nella quale si dia conto dei criteri applicati e dei fatti su cui questi si basano e, nel caso in cui i criteri siano ragionevoli e le informazioni fornite veritiere, dovranno essere positivamente tenuti in considerazione da parte dell'AEAT ai fini di accertare la diligenza, il dolo o la colpa del contribuente secondo quanto previsto dalla Legge Tributaria Generale (LTG). Infine l'Agenzia, nello svolgimento delle sue attività, deve garantire il pieno rispetto dei diritti dei contribuenti.

Il CBPT contiene, come si è detto, anche una serie di disposizioni volte a ridurre il contenzioso e ad evitare, in principio, le controversie tra la parte pubblica e i privati.

Il paragrafo 3.1 del Codice prevede, infatti, che l'AEAT e le imprese si impegnino a mantenere rapporti costruttivi, trasparenti e basati sulla fiducia reciproca per ridurre i conflitti risultanti dall'interpretazione delle norme applicabili, promuovendo l'utilizzo degli strumenti previsti a tale scopo dall'ordinamento. In aggiunta a ciò, le parti devono sfruttare tutte le occasioni di contraddittorio che caratterizzano il procedimento di controllo, revisione ed accertamento per pervenire ad un accordo. Perché ciò sia possibile, l'Agenzia dovrà informare il contribuente quanto prima dei fatti che richiedano una regolarizzazione, così che lo scambio di opinioni renda più agevole la modifica delle pratiche future. Inoltre, in occasione dell'incontro che precede la conclusione dei controlli, l'Amministrazione dovrà informare il contribuente – spontaneamente ovvero dietro richiesta da parte di quest'ultimo – sui fatti suscettibili di incidere sulla proposta di regolarizzazione finale, offrendo una stima provvisoria delle maggiori imposte accertate sulla base degli elementi noti in quel momento. Nella motivazione della proposta, l'Agenzia dovrà dare conto delle dichiarazioni del contribuente al riguardo.²⁵⁰ In ogni caso, le questioni più rilevanti ai fini del raggiungimento dell'accordo dovranno essere oggetto di discussione prima dell'emissione dell'atto amministrativo.

Infine, l'Agenzia si impegna a definire nella misura maggiore possibile l'oggetto delle richieste di informazioni al contribuente e a limitare la durata delle verifiche ai tempi strettamente necessari per addivenire a revisioni adeguate, così da ridurre i costi di adempimento gravanti sul contribuente. Dal canto loro, le imprese si impegnano a fornire tutte le informazioni e la documentazione richieste dall'AEAT in modo rapido e completo.

²⁵⁰ Nel caso in cui i controlli siano riferiti ad un gruppo di società, l'Agenzia terrà in considerazione le dichiarazioni rilasciate in risposta ad indagini condotte nei confronti di società controllate prima dell'accertamento della dichiarazione consolidata di gruppo. V. paragrafo 3.2 CBPT.

Il Codice si applica all'AEAT ed alle imprese che decidono di sottoscriverlo. In particolare, la decisione deve pervenire dal Consiglio di Amministrazione della società – o dall'organo equivalente – il quale deve formalizzarla all'interno di un accordo da notificare all'Agenzia.²⁵¹ L'adesione al CBPT, così come il recesso, devono avere ad oggetto il Codice nel suo insieme, non essendo ammesse sottoscrizioni o recessi parziali. Le imprese che aderiscono al CBPT dovranno, inoltre, dimostrare di adempiere alle disposizioni ivi contenute all'interno del *report* annuale sulla *corporate governance*, la mancanza della quale sarà interpretata dall'AEAT quale rinuncia all'applicazione del Codice.

Con decisione del 2 novembre 2015, il Forum delle Grandi Imprese ha deliberato l'introduzione di un Allegato al CBPT per rinforzare ulteriormente la relazione cooperativa tra Agenzia e grandi contribuenti che aderiscono al Codice, attraverso una serie di azioni volte ad aumentare la trasparenza e la certezza del diritto. La sezione 2 di tale allegato prevede che le imprese possano mettere a disposizione dell'AEAT una serie di informazioni riguardanti azioni e decisioni in materia fiscale quali, a titolo esemplificativo, informazioni circa eventuali sedi in paesi a fiscalità privilegiata, la struttura dei finanziamenti infragruppo, il grado di coerenza con i principi del piano BEPS, etc.²⁵²

Nel 2016, tale previsione è stata formalizzata in una proposta dall'AEAT (con risoluzione del 22 febbraio), attraverso l'istituto della "Informativa Annuale di Trasparenza Fiscale". Tale informativa, nel periodo di prima applicazione, dovrà essere trasmessa alla Delegazione Centrale Grandi Contribuenti su supporto cartaceo, ovvero telematicamente, e preferibilmente prima della presentazione della dichiarazione dei redditi annuale relativa all'imposta sul reddito delle società (*Impuesto sobre Sociedades*).²⁵³

Una volta ricevuta l'Informativa, la struttura provvederà ad una prima analisi volta a verificare la sua idoneità al rafforzamento delle buone pratiche di trasparenza fiscale dell'impresa, il cui risultato sarà comunicato ai suoi vertici onde stabilire, di comune accordo, la forma in cui si svolgerà la procedura di esplicazione dell'Informativa.

²⁵¹ V. AEAT, *Procedimiento de adhesión de las entidades al código de buenas prácticas tributarias*, Agencia Estatal de Administración Tributaria 2010, in www.agenciatributaria.es.

²⁵² Cfr. AEAT, *Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al código de buenas prácticas tributarias*, Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2016, in www.agenciatributaria.es, p. 5.

²⁵³ Data la finalità dell'Informativa, il contribuente potrà presentarla anche in seguito alla presentazione della dichiarazione. Tuttavia, questa dovrà avvenire entro un periodo di tempo determinato, ossia a partire dal giorno seguente all'approvazione del bilancio annuale fino a tre mesi dopo la scadenza del termine per la presentazione dell'autoliquidazione dell'imposta sul reddito delle società (che coincide con il 25 ottobre, nel caso in cui l'esercizio sociale coincida con l'anno solare).

Durante questa seconda fase, l'impresa e l'AEAT procederanno alla chiarificazione dei contenuti dell'Informativa che lo richiedono. In questo modo, viene data la possibilità all'impresa di completare, ampliare, dettagliare e chiarire i dati e le informazioni considerati rilevanti. Trascorso un lasso di tempo di quattro o cinque mesi dal ricevimento dell'Informativa, l'Agenzia comunicherà all'impresa la sua opinione sulle informazioni riportate.

Finalizzate le prime due fasi l'impresa, spontaneamente ovvero dietro richiesta dell'AEAT, potrà apportare ulteriore documentazione complementare o a supporto delle informazioni contenute nell'Informativa e saranno pianificate, di comune accordo tra la parte pubblica e privata, le successive attività di controllo. L'ufficio competente per i controlli trasmetterà, a questo punto, al contribuente una sua valutazione in merito ad alcuni elementi rilevanti rinvenuti nell'Informativa, consentendo all'impresa di conoscere anticipatamente i criteri amministrativi applicabili, utili non solo per l'attuazione delle buone pratiche tributarie ma anche per la presentazione della dichiarazione dei redditi.²⁵⁴ In questo modo, si incentiverà la creazione di relazioni cooperative solide ed utili tra le imprese e l'Amministrazione.

La Proposta precisa, infine, che a tutela dei dati sensibili del contribuente tutte le informazioni contenute nell'Informativa dovranno essere trattate dall'AEAT nel rispetto dell'art. 95 della Legge n. 58 del 2003 (Legge Generale Tributaria), in quanto trattasi di informazioni di natura riservata, articolo che prevede l'utilizzo di tali informazioni ai soli fini della effettiva applicazione dei tributi ovvero per la imposizione delle relative sanzioni, senza possibilità che esse vengano divulgate e rese note ad altri soggetti.²⁵⁵

Da quanto finora detto si evince che anche la Spagna, nonostante ciò sia avvenuto piuttosto di recente (come, del resto, è successo nostro Paese) ha fatto importanti passi in avanti nell'introduzione di strumenti volti ad incentivare l'instaurazione di relazioni cooperative, basate sulla fiducia tra Amministrazione fiscale ed imprese. Tuttavia, tali

²⁵⁴ Si noti che l'impresa potrà ottenere le medesime informazioni anche in attuazione del par. 2.3 del CBPT, su cui v. *supra*.

²⁵⁵ La norma citata riporta quanto segue: "*Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.*

1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros salvo que la cesión tenga por objeto: (...)". Cfr. AEAT, *Propuesta para el reforzamiento de las buenas practicas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al código de buenas practicas tributarias*, cit., p. 5.

previsioni non sono state introdotte nell'ordinamento attraverso una modifica delle norme primarie in materia tributaria, ma con provvedimenti di natura amministrativa, rendendo necessaria, secondo alcuni studiosi della materia, una riformulazione globale del "tradizionale" impianto accertativo inquisitorio *ex post*, attraverso una riforma sistematica in grado di creare una vera e propria cultura della trasparenza e della fiducia tra parte pubblica e privati.²⁵⁶ D'altro canto, giova sottolineare che, a differenza del modello di *co-operative compliance* nostrano, quello spagnolo è certamente accessibile ad un maggior numero di contribuenti vista la soglia di adesione molto più bassa dal punto di vista quantitativo (volume d'affari pari a 6 milioni, contro i 100 milioni del modello italiano), elemento che non può che essere accolto positivamente.

5. *Co-operative compliance* e progetto BEPS: un aiuto per i paesi in via di sviluppo?

La *co-operative compliance*, alla luce dei vari modelli sin qui analizzati, presenta una serie di caratteristiche che suggeriscono che essa possa svolgere un ruolo positivo nella risposta strategica dei Paesi in via di sviluppo all'iniziativa dell'OCSE nota come progetto BEPS.

In particolare, come si è potuto osservare, essa contribuisce a sviluppare le capacità e le competenze delle Amministrazioni fiscali, migliorando la comprensione del *business* da parte delle stesse. Ebbene, le Amministrazioni finanziarie, in molti paesi in via di sviluppo, sono carenti da questo punto di vista, non comprendendo come vengano prese le decisioni aziendali, sia genericamente che nel contesto specifico delle imprese con le quali si rapportano.²⁵⁷ L'introduzione di modelli cooperativi potrebbe, dunque, senz'altro colmare tali lacune.

Ma non è tutto. Infatti, il concetto di *co-operative compliance*, come più volte sottolineato, si fonda anche (e soprattutto) sulla trasparenza, la proattività e la maggiore apertura al dialogo da parte dell'Amministrazione. La mancanza di trasparenza da parte del governo e delle sue agenzie e la corruzione, riscontrabili in molti paesi in via di sviluppo, producono effetti deleteri e corrosivi per quanto riguarda il rapporto con le imprese, generando importanti disfunzioni all'interno del sistema nel suo complesso. A questo

²⁵⁶ Vedi per tutti J. M. FERNANDÉZ., "El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias", in *Revista de Contabilidad y Dirección*, vol. 25, 2017, pp. 81-93

²⁵⁷ È quanto è emerso dallo studio OCSE del 2008, "Study into the role of tax intermediaries", pp. 69-71.

proposito, la *co-operative compliance* potrebbe svolgere un ruolo cruciale nel migliorare la legittimazione del sistema fiscale generalmente inteso, contribuire all'adempimento e aiutare a sradicare la corruzione, generando maggiori entrate per gli Stati.

L'istituto prevede, come abbiamo potuto osservare, una serie di regole che assicurano che i funzionari aderiscano ai principi che sono alla base di una relazione trasparente. Inoltre, è molto importante che anche gli *stakeholders* possano vedere che la *co-operative compliance* è un meccanismo per fornire ai contribuenti-imprese un migliore livello di adempimento fiscale, e non una qualche forma di vantaggio discrezionale per i contribuenti più grandi.

In aggiunta a ciò, l'attuazione di modelli cooperativi consente alle Amministrazioni una migliore gestione ed allocazione delle proprie risorse, potendosi queste concentrare su quei contribuenti che si dimostrano non collaborativi e portano avanti schemi di pianificazione fiscale aggressiva. Se si considera che le Amministrazioni, specie quelle dei paesi in via di sviluppo, dispongono di risorse in partenza già molto limitate, è di tutta evidenza la portata dei benefici che l'adozione di modelli di *co-operative compliance* sarebbe in grado di offrire.²⁵⁸

Dal punto di vista dei contribuenti, la C.C. dovrebbe poi comportare una maggiore proporzionalità delle azioni intraprese dalle amministrazioni fiscali. Infatti, dal momento che i criteri di gestione della *compliance* sono chiari e sono conosciuti dai contribuenti, è più probabile che le azioni delle Amministrazioni finanziarie siano percepite come imparziali.

L'analisi delle attuali tendenze nelle politiche fiscali di alcuni Paesi del continente africano rivela che alcuni Stati stanno già attuando misure intese a promuovere rapporti di cooperazione tra l'Amministrazione e le multinazionali, nonché ad aumentare la fiducia dei contribuenti nel sistema fiscale.

Un primo esempio è quello del Ghana, ove è stato recentemente implementato il "Piano strategico dell'Autorità delle entrate del Ghana (GRA)", in vigore per i prossimi anni. Tra gli obiettivi del piano figurano il miglioramento della riscossione delle imposte e l'ottimizzazione e la riduzione dei costi, l'introduzione di servizi per i contribuenti e un ambiente fiscale trasparente per migliorare l'adempimento spontaneo. Attualmente, lo stato della relazione tra l'Amministrazione ed i contribuenti è a metà strada tra "contraddittoria" e

²⁵⁸ Si veda il lavoro di J. LEIGH PEMBERTON e A. MAJDANSKA, "Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative?", in *Bulletin for International Taxation*, IBFD, 2016, pp. 595-600.

"cooperativa". Lo sviluppo e l'attuazione di un modello di *co-operative compliance* ben potrebbe, quindi, essere il prossimo passo per il GRA.²⁵⁹

Conclusivamente, un altro esempio interessante, a questo proposito, sembra essere quello della Nigeria. La Nigeria ha, infatti, già sperimentato con successo forme di relazioni cooperative con gruppi di contribuenti selezionati. Visti i risultati positivi, l'Amministrazione finanziaria nigeriana sta dunque cercando di mettere in atto un quadro normativo che consentirà al modello di diventare la prassi nella gestione delle relazioni con le grandi imprese, concentrandosi sui settori chiave dell'economia del Paese.

²⁵⁹ Si noti che il GRA già utilizza metodi manuali ed elettronici per profilare i contribuenti in base ai livelli di rischio complessivo che presentano. Tra i criteri utilizzati in questo processo vi sono le valutazioni della storia di *compliance* fiscale e il processo di controllo interno del contribuente. Il profilo del contribuente è utilizzato dal GRA per decidere quali contribuenti o problemi fiscali dovrebbero essere controllati e con quale intensità. Evidentemente tale approccio, basato sui livelli di rischio, è un contesto ideale in cui implementare la *co-operative compliance*. Vedi in proposito J. LEIGH PEMBERTON e A. MAJDANSKA, "*Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative?*", cit., p. 599.

CAPITOLO IV: PROFILI CRITICI E POSSIBILI SVILUPPI

SOMMARIO: 1. Il tessuto imprenditoriale italiano e le misure per le piccole e medie imprese? – 2. Il problema dell'utilizzo e della conservazione dei dati aziendali raccolti in costanza della partecipazione al regime – 3. La *co-operative compliance* come dato di riferimento per valutare la responsabilità dell'ente – 4. La responsabilità penale del firmatario della dichiarazione fiscale: *co-operative compliance* ed esclusione dell'elemento soggettivo del reato.

1. Il tessuto imprenditoriale italiano e le misure per le piccole e medie imprese

Il tessuto imprenditoriale del nostro Paese si caratterizza per una elevata, se non preponderante, presenza di piccole e medie realtà aziendali, c.d. PMI.²⁶⁰ Secondo le indagini ISTAT relative all'anno 2014, il sistema italiano si compone, infatti, di circa 4,3 milioni di imprese, di cui ben il 95% rappresentato da microimprese e piccole imprese.²⁶¹

Le piccole e micro-imprese, sia pure a proprietà solitamente personale e familiare, rappresentano un importante volano per lo sviluppo e la crescita dell'economia del Paese e realizzano un valore aggiunto quasi equivalente a quello delle medie imprese presenti sul territorio.

Tuttavia, l'Italia sembra ancora non costituire un ambiente favorevole all'iniziativa economica privata, gravata da una elevata pressione fiscale effettiva nonché da una consistente mole di oneri finanziari e amministrativi. In particolare, secondo i dati OCSE, per le PMI la *tax compliance* comporta un prezzo spesso sproporzionato rispetto alla loro struttura e dimensione.²⁶² Ciò non solo incide negativamente sulla produttività aziendale e, conseguentemente, sulla competitività dell'intero sistema economico nazionale, ma alimenta anche il rischio di costi ulteriori, vale a dire quelli legati all'evasione, in quanto il costo degli

²⁶⁰ Le PMI (piccole e medie imprese) sono così individuate nel Decreto del Ministero delle Attività produttive del 18 aprile 2005:

- Medie imprese, ossia quelle realtà imprenditoriali che impiegano un numero di dipendenti al di sotto delle 250 unità e realizzano un fatturato annuo inferiore a 50 milioni di euro o il cui Stato Patrimoniale attivo è inferiore a 43 milioni di euro;
- Piccole imprese, ossia quelle realtà imprenditoriali che impiegano un numero di dipendenti inferiore a 50 unità e realizzano un fatturato annuo o il cui totale dello Stato Patrimoniale attivo è inferiore ai 10 milioni di euro;
- Microimprese, ossia quelle realtà che impiegano un numero di dipendenti inferiore a 10 unità e realizzano un fatturato annuo o il cui totale dello Stato Patrimoniale attivo è inferiore a 2 milioni di euro.

²⁶¹ Cfr. ISTAT, *Annuario Statistico Italiano – Imprese*, 2017, in www.istat.it, p. 14.

²⁶² Vedi OECD, *Italia: politiche e aspetti chiave*, Studi dell'OCSE sulle PMI e sull'imprenditorialità, 2015, in www.oecd.org.

adempimenti tributari è relativamente rigido rispetto alle dimensioni aziendali, e pesa relativamente di più sulle piccole attività. Al tempo stesso, queste ultime sono soggette a regole meno rigide dal punto di vista procedimentale e documentale, per cui il rischio che l'evasione si annidi in tali realtà è molto più elevato.²⁶³

Come ricordato in precedenza, al fine – da un lato – di offrire sostegno alle aziende nell'assolvimento degli obblighi tributari sanciti da norme spesso instabili e complesse e – dall'altro – di aumentare il livello di *compliance* fiscale, migliorando i rapporti dei contribuenti con il Fisco, il Governo venne delegato (con la Legge n. 23/2014) ad elaborare soluzioni di tipo proattivo e preventivo in grado di integrare quelle “tradizionali” di tipo reattivo già vigenti e dimostratesi, evidentemente, insufficienti.

La delega prevedeva, per le imprese di grandi dimensioni, forme di comunicazione e cooperazione rafforzata con l'Amministrazione finanziaria, associate a vari benefici tra cui minori adempimenti, diminuzione delle eventuali sanzioni e una procedura abbreviata per l'interpello, a fronte della costituzione di sistemi di gestione e controllo del rischio fiscale. Per le imprese di minori dimensioni, invece, era previsto un sistema di tutoraggio da parte dell'Agenzia delle Entrate, anche a fini di assistenza tributaria, con premialità consistenti nella riduzione dei relativi adempimenti. L'obiettivo era dunque quello di avviare, anche con riferimento a tali realtà aziendali, un approccio al controllo *ex ante* e non più solo un sistema di intervento *ex post*, secondo il modello della *co-operative compliance*.

L'azione riformatrice era del resto tesa a recepire l'istanza, manifestata da più parti, di incidere in modo sistematico sui rapporti tra Fisco e contribuenti in un'ottica di reciproco rispetto, volta cioè ad assistere i soggetti passivi anche in considerazione della complessità e mutevolezza della normativa, la cui interpretazione richiede spesso provvedimenti esplicativi da parte della stessa Amministrazione finanziaria. Attraverso il tentativo di ridurre il grado d'incertezza legato all'interpretazione ed applicazione delle norme tributarie, quindi, la legge mirava a ridurre i costi di *compliance* che, come si è detto, rappresentano un onere aggiuntivo di non poco conto per i contribuenti.

Tali oneri producono, è bene ribadirlo, l'effetto indiretto di indurre il contribuente a nascondere parte dell'imponibile al fine di ridurre il costo globale della propria obbligazione nei confronti dell'Erario, con la conseguenza che, da un lato, la complessità degli

²⁶³ Ciò è confermato dai dati Cgia e da quelli emergenti dalla relazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2018, secondo i quali, sebbene negli ultimi anni l'evasione sia diminuita, allo stato attuale sono evasi circa 93 miliardi di euro di imponibile, imputabili direttamente alle imprese e ai professionisti. Cfr. UFFICIO STUDI DELLA CGIA, *News del 6 gennaio 2018*, in www.cgiamestre.com e MEF, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2018*, in www.mef.gov.it.

adempimenti e la mutevolezza delle norme ostacolano la capacità produttiva del tessuto imprenditoriale mentre, dall'altro lato, l'evasione fiscale continua a rappresentare uno dei problemi più rilevanti del nostro Paese.

Come visto in precedenza (Capitolo II), la delega è stata attuata (con il D.Lgs. n. 128/2015) soltanto per la parte relativa alle aziende più grandi, i c.d. Grandi Contribuenti, vale a dire quelle con volume d'affari o ricavi superiori a 100 milioni di euro.

Non si può fare a meno di notare, a questo punto, come tale regime sia destinato ad essere effettivamente fruito da poche aziende, generalmente con elevata capacità di assorbimento dei costi di *tax compliance*, tenuto conto del loro fatturato, e con rischi relativamente contenuti di *management overriding*, (*i.e.* di elusione dei controlli interni anti-frode da parte del *management*) in termini di ricchezza non registrata.

Al contrario, per la platea delle aziende di minori dimensioni, numericamente prevalente nel Paese, non è stato realizzato il tutoraggio citato, nonostante la *compliance fiscale* sia più gravosa per queste ultime rispetto a quelle maggiori, né è stato ipotizzato che progressivamente – così come, invece, si è previsto esplicitamente per le grandi imprese – il rapporto con il Fisco avanzasse verso forme collaborative, spostando l'intervento reattivo degli uffici verso azioni di tipo preventivo condivise con il contribuente, in cambio di premialità variamente delineate.

Il legislatore ha quindi, comprensibilmente, ritenuto di considerare anzitutto le grandi imprese, in quanto dalla tassazione delle stesse si produce la maggior parte del gettito, rimandando l'attuazione della delega con riferimento alle PMI, nonostante l'OCSE attesti la maggiore incidenza degli adempimenti fiscali a carico delle stesse. Nel dettaglio, in media un'impresa con meno di 10 dipendenti sopporta oneri amministrativi doppi rispetto a un'impresa che ha tra 10 e 20 dipendenti, e tripli in rapporto a imprese con dipendenti tra 20 e 50 unità.²⁶⁴

Sembra dunque evidente e impellente la necessità di introdurre, anche per le PMI, regimi semplificati che si conformino alle loro caratteristiche dimensionali, in modo da superare l'approccio improntato esclusivamente su controlli e repressione, nonché da consentire all'Amministrazione finanziaria un'allocazione più efficiente delle proprie risorse, effettuando controlli mirati nei confronti dei contribuenti che non si mostrino disposti alla *disclosure* e alla cooperazione. Appare ormai piuttosto chiaro, anche alla luce delle esperienze internazionali analizzate, come l'approccio repressivo abbia un'influenza

²⁶⁴ Cfr. in proposito V. AZZOLLINI, G. GARGIULO e R. LUPI, "La 'cooperative compliance': una legge manifesto in mezzo al guado", in *Dialoghi Tributarî*, 4, 2015, p. 401 ss.

limitata sul grado di *compliance* dei contribuenti, rendendosi opportuno un cambiamento delle strategie di controllo fiscale, concentrando l'attenzione non più sul passato, alla ricerca di "errori" compiuti dal contribuente, bensì accompagnando quest'ultimo nell'adempimento spontaneo e creando una vera e propria cultura dell'adempimento.

Ciò sarebbe possibile, come più volte ribadito, consentendo alle piccole realtà aziendali di entrare in un nuovo rapporto tributario con l'ente impositore – il quale dovrebbe a tal fine dotarsi di strutture e dipendenti in grado di interloquire in maniera costante e preventiva con i piccoli contribuenti – nonché prevedendo forme di assistenza tecnico-professionale da parte degli uffici al fine di pervenire ad una comune valutazione dei rischi fiscali, riducendo l'incidenza di errori mediante l'interpretazione alla fonte e la valutazione delle fattispecie più rilevanti.

Per altro verso, con riferimento alle medie imprese, sarebbe opportuno prevedere un progressivo abbassamento delle soglie quantitative attualmente previste per l'accesso al regime di *co-operative compliance*, in modo da consentire anche a tali aziende di beneficiare della certezza in merito alle posizioni dell'Amministrazione e delle premialità che la normativa in argomento riserva ai contribuenti che vi aderiscono.

Se è vero, infatti, che tale regime (così come delineato dal decreto e dai provvedimenti direttoriali) sarebbe di difficile implementazione per le piccole e micro-imprese, in quanto carenti delle strutture organizzative e dei controlli interni necessari per garantire trasparenza e *self-control*, le medie imprese ben potrebbero, invece, essere incluse nella platea dei soggetti destinatari della procedura, tenuto conto delle dimensioni aziendali e del fatturato che permettono a queste ultime di dotarsi di sistemi adeguati di gestione e controllo del rischio fiscale. Tutto ciò andrebbe a giovare non solo all'impresa, per le ragioni più volte menzionate, ma anche all'Erario, il quale vedrebbe diminuire la diffidenza dei soggetti passivi e contestualmente aumentare le entrate "spontanee", entrate che potrebbero essere utilizzate in futuro per migliorare sempre di più la qualità dei servizi offerti ai privati, costruendo progressivamente quel "circolo virtuoso" da tanti auspicato.

2. Il problema dell'utilizzo e della conservazione dei dati aziendali raccolti in costanza della partecipazione al regime

Un altro aspetto critico, lasciato parzialmente irrisolto dalle norme e dai provvedimenti direttoriali che disciplinano l'adempimento collaborativo, è quello relativo all'utilizzo e alla conservazione dei dati forniti dalle grandi imprese aderenti al regime.

Come si è visto in precedenza, il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017 stabilisce i doveri in capo all’Amministrazione, prevedendo che questa debba agire secondo il principio di correttezza, da cui discende il dovere per l’Ufficio di utilizzare le informazioni inerenti i rischi fiscali comunicati dal contribuente nel corso della procedura “*solo ai fini dell’istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità e delle attività e dei controlli relativi al regime di adempimento collaborativo, limitatamente ai periodi di imposta per i quali il regime stesso trova applicazione*”, precisando altresì che gli elementi informativi raccolti nell’ambito di tali attività “*non costituiscono fonti di innesco per successive attività di controllo relative ad esercizi precedenti all’ingresso nel regime, nei confronti del contribuente ammesso o di altre società appartenenti al medesimo gruppo*” anche nel caso in cui l’impresa non venisse ammessa al regime ovvero dovesse, per varie ragioni, fuoriuscirne.²⁶⁵

Ebbene, la previsione in esame, per quanto indice di un impegno ad assumere un atteggiamento trasparente e corretto da parte dell’Amministrazione, sembra non offrire sufficienti garanzie al contribuente circa l’effettiva impossibilità per la stessa di servirsi in futuro di tali dati e informazioni, al di là dell’ambito di riferimento del regime di *compliance*. Pare opportuno, al fine di vincere la diffidenza da parte delle imprese circa la totale *disclosure* nei confronti dell’Erario, introdurre previsioni più cogenti e specifiche in merito proprio con riguardo, ad esempio, agli atti di accertamento che dovessero essere emessi successivamente alla fuoriuscita dal regime o fossero relativi ad anni precedenti all’ammissione e con particolare riferimento ad ipotesi di violazione del generale dovere di correttezza sancito, *in primis*, dall’art. 5, co. 1, lett. c) del D.l. n. 128/2015 e, *in secundis*, dal Provvedimento citato. Bisognerebbe, quindi, prevedere la nullità di tali atti in quanto contrastanti con la *ratio* sottesa all’intero regime (*i.e.* favorire un contesto fiscale di certezza e reciproca trasparenza) e con il principio generale del nostro ordinamento che tutela il legittimo affidamento e la buona fede.

Se è vero, dunque, che il contribuente si impegna a non nascondere ma, al contrario, a condividere con l’Agenzia tutte le informazioni rilevanti ai fini della sua profilazione e al versamento del corretto ammontare d’imposta, pena le sanzioni (seppur ridotte) o addirittura l’esclusione dal regime, allo stesso modo l’Agenzia dovrebbe essere maggiormente vincolata come sopra indicato, sotto il profilo strettamente normativo, nella sua azione accertatrice.

²⁶⁵ Provvedimento prot. n. 1015734, punto 2.2, lett. b), c), d), e). Vedi *supra* Capitolo II, §7.

Parimenti, sembra ragionevole interrogarsi sulla possibilità o meno per l'Amministrazione di utilizzare, ai fini di controllo e accertamento, dati di cui sia venuta in possesso a seguito delle comunicazioni effettuate da un contribuente ammesso al regime di adempimento collaborativo ma che, indirettamente, riguardino un altro contribuente che non presenta i requisiti di accesso come, ad esempio, nel caso di imprese associate o *joint ventures*, fattispecie non contemplate dalla lettera e) del Provvedimento direttoriale.

Se la risposta fosse affermativa, si porrebbero seri dubbi sui possibili sviluppi dell'istituto, in quanto taluni contribuenti potrebbero essere scoraggiati dal partecipare al regime per la possibilità di innescare controlli nei confronti di altri soggetti economici con cui essi operano.

Infine, un ultimo interrogativo che pare necessario dirimere riguarda la conservazione dei dati aziendali raccolti. Né la Circolare 38/E/2016, né i Provvedimenti direttoriali contengono, infatti, previsioni al riguardo. Considerando che le informazioni comunicate dal contribuente sono particolarmente sensibili, in quanto riguardanti i processi e le operazioni aziendali, sarebbe consigliabile la previsione di un limite temporale massimo per la loro conservazione, specialmente nel caso in cui il contribuente dovesse decidere di fuoriuscire dal regime ovvero dovesse esserne escluso, venendo in tal modo "interrotto" il rapporto di dialogo diretto e di trasparenza reciproca tra le parti e, dunque, la possibilità per il contribuente di esercitare una qualche forma di controllo su tali dati.

3. La *co-operative compliance* come dato di riferimento per valutare la responsabilità dell'ente

Come visto nel precedente capitolo, il nuovo regime di *co-operative compliance* prevede diversi aspetti premiali per i contribuenti che vi aderiscono, tra cui una forma abbreviata di interpello, l'esonero dalla prestazione delle garanzie per i rimborsi d'imposta e, infine, la riduzione delle sanzioni amministrative applicabili nel caso in cui l'Agenzia non condivida la posizione assunta dal contribuente.

Ebbene, con specifico riferimento al tema delle sanzioni amministrative, il regime in oggetto e, in particolare, le previsioni in materia di obbligatorietà del sistema di controllo del rischio e di specificazione delle caratteristiche del medesimo potrebbero, a ben vedere, avere un ruolo dirimente all'interno della disciplina in materia di sanzionabilità amministrativa dell'ente personificato per violazioni tributarie.

La fattispecie, che nel dettaglio riguarda le violazioni commesse dagli organi di vertice nell'interesse della società o dell'ente, è disciplinata dall'articolo 7 del Decreto-legge n. 269 del 2003. La norma in esame ha radicalmente modificato la previgente disciplina in materia di sanzioni amministrative tributarie, introducendo una forma di *responsabilità esclusiva* a carico degli enti personificati (dunque, restano esclusi dalla previsione le società e gli enti privi di personalità giuridica)²⁶⁶ per le violazioni commesse dalle persone fisiche che operano al loro interno, relativamente al rapporto tributario proprio della società o dell'ente.

La disposizione presenta indiscussi profili di criticità in quanto, non prevedendo alcuna valutazione in merito alla colpevolezza dell'ente né alcun metodo di calcolo della sanzione, conferisce ampi margini di discrezionalità in capo all'Amministrazione finanziaria, la quale irroga una sanzione avente spesso – come del resto sottolineato in più occasioni dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo – natura penale più che amministrativa; tutto ciò in violazione dei principi di legalità, tassatività e conoscibilità della risposta sanzionatoria per il contribuente.²⁶⁷

Una soluzione potrebbe essere, come suggerito da alcuni Autori e come sembra plausibile, quella di recuperare il principio personalistico della sanzione con riferimento alla società. Ciò è possibile ispirandosi, ad esempio, al D.lgs. n. 231 del 2001, il quale, come è noto, ha introdotto nel nostro ordinamento la responsabilità amministrativa-penale degli enti personificati, facendo venir meno il principio "*societas delinquere non potest*".

Secondo questa disciplina, in particolare, la persona giuridica può evitare la sanzione amministrativa – talvolta particolarmente gravosa, non solo in termini quantitativi ma anche in termini di interdizione dalla possibilità di contrattare con la Pubblica amministrazione o, addirittura, in termini di commissariamento – dimostrando di aver tenuto un comportamento diligente, quindi privo di colpa, implementando i modelli di prevenzione dei reati, cosiddetti "Modelli 231".

Si potrebbe, allora, concepire un meccanismo di questo genere anche in ambito tributario, ossia prevedere che le procedure di *co-operative compliance* per l'implementazione del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali (il quale contempla l'attribuzione di precisi ruoli e responsabilità) previsto dalla disciplina in materia, possano

²⁶⁶ Nel qual caso, delle violazioni commesse continuano a rispondere solidalmente l'autore materiale della violazione e l'ente, ai sensi di quanto previsto dall'art. 11 del D.lgs. n. 472 del 1997.

²⁶⁷ Si veda, a titolo esemplificativo, la sentenza *Grande Stevens e altri v. Italia* (2014) ovvero la pronuncia *A. e B. contro Norvegia* (2016), in www.giustizia.it.

consentire una gradazione del giudizio di colpevolezza dell'ente e quindi, in ultima analisi, della sanzione stessa.

Tale "estensione" della *ratio* sottesa al sistema 231 risulterebbe, del resto, coerente con i più recenti orientamenti giurisprudenziali in materia penale, che hanno riconosciuto quali reati presupposto di taluni delitti rilevanti ai sensi del D.lgs. 231 anche reati di natura tributaria.²⁶⁸

Con la conseguenza che se l'ente si è adeguato ed ha, quindi, mostrato la necessaria diligenza, in caso di violazione la sanzione non dovrebbe applicarsi. Negli altri casi, si dovrebbe stabilire una progressione sanzionatoria, ossia applicare una sanzione mitigata nel caso di previsione del modello rivelatasi tuttavia non del tutto adeguata,²⁶⁹ e una sanzione piena, invece, nel caso in cui nessuna previsione sia stata effettuata in tal senso.

4. La responsabilità penale del firmatario della dichiarazione fiscale: *co-operative compliance* ed esclusione dell'elemento soggettivo del reato

Un ultimo tema che sembra meritevole di attenzione, ai fini in discorso, è quello riguardante la responsabilità penale nel caso venga in essere una delle fattispecie di reato tributario previste dal D.lgs. n. 74 del 2000, in particolare in caso di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3) o infedele (art. 4).

È bene precisare, preliminarmente, che trattandosi di materia penale la sanzione è prevista a carico dell'autore materiale del reato, cioè la *persona fisica* del firmatario della dichiarazione. Nel caso dei soggetti giuridici interessati dalla disciplina dell'adempimento collaborativo, come società di capitali, tale responsabilità ricade sul revisore legale dei conti ovvero sui membri del collegio sindacale.

La norma disciplinante i reati tributari è stata recentemente oggetto di riforma ad opera del D.lgs. n. 158/2015, emanato anch'esso in attuazione della Legge di Delega n. 23 del 2014, con il quale è stato rivisitato l'impianto sanzionatorio penale-tributario, anche attraverso la revisione delle soglie di punibilità, individuando nuove ipotesi di non punibilità per i reati "meno gravi e pericolosi", nonché pene maggiormente proporzionate e calibrate alla violazione commessa.

²⁶⁸ Si fa riferimento ai reati di riciclaggio e autoriciclaggio. Cfr. S. DORIGO, P. MASTELLONE, "Lotta alla criminalità economica", in *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, (a cura di) F. Amatucci e R. Cordeiro Guerra, Roma, 2016, p. 599 ss.

²⁶⁹ Secondo l'interpretazione corrente, tuttavia, anche in tal caso non dovrebbe essere irrogata alcuna sanzione, in coerenza con quanto previsto per il regime del D.lgs. 231/2001 e valorizzando il comportamento collaborativo del contribuente. Vedi, tra gli altri, S. DORIGO, "Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2018, 3, p. 1112.

Detta riforma ha abrogato l'art. 16 del D.lgs. n. 74/2000, il quale prevedeva una esimente comune a tutte le ipotesi di reato previste dal decreto, che si connotava quale causa di esclusione del dolo specifico, richiesto perché la condotta integrasse i reati in oggetto.

L'art. 16 stabiliva, infatti, che *“Non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso.”*

In particolare tale procedura, come modificata dalla L. n. 223 del 2006 (che ha, fra le altre previsioni, soppresso il Comitato consultivo)²⁷⁰, prevedeva una particolare forma di interpello che il contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che potesse dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2 della medesima disposizione (che a sua volta rinviava alle fattispecie di abuso del diritto indicate negli articoli 37, co. 3 e 37 bis del D.P.R. n. 600 del 73), potesse richiedere il preventivo parere all'Agenzia delle Entrate fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata. La mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia entro 120 giorni, e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente, equivaleva a silenzio-assenso.

La *ratio* della esimente prevista dalla norma in esame risiedeva nel fatto che il contribuente, interessando l'Amministrazione finanziaria ed esternando la volontà di sottoporre ad esame un fatto concreto di difficile collocazione giuridica, chiedendo dunque

²⁷⁰ Si veda al riguardo il Comunicato Stampa rilasciato il 27 giugno 2007 dall'Agenzia delle Entrate in www.agenziaentrate.gov.it e la Circolare dello stesso anno, con la quale è stato precisato che: *“Per corrispondere, peraltro, all'esigenza affermata dall'articolo 11, comma 6, della legge n. 212 del 2000, che fa salva, nell'ambito dell'interpello del contribuente, la possibilità di richiedere il parere dell'amministrazione finanziaria in materia di elusione fiscale, si ritiene tuttora in vigore, invece, la disposizione recata dal comma 9 del citato articolo 21 della legge n. 413, ai sensi del quale “il contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che possa dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2, può richiedere il preventivo parere alla competente direzione generale del Ministero delle finanze (ora Agenzia delle entrate), fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini dalla corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata”. In sostanza, resta ferma la possibilità per il contribuente di acquisire il parere dell'Agenzia delle entrate in ordine all'applicazione ai casi concreti delle disposizioni antielusive richiamate nel comma 2 dell'articolo 21 in argomento. Restano in vigore, altresì, le disposizioni del D.M. 13 giugno 1997 n. 195 (regolamento concernente le modalità per l'invio delle richieste di parere all'Agenzia delle entrate e per la comunicazione dei pareri al contribuente) con esclusione, ovviamente, di quelle riferite all'attività del soppresso comitato consultivo. Quanto sopra premesso, in attesa che l'interpello in esame trovi puntuale disciplina in sede di armonizzazione delle diverse forme di interpello, come prevede la delega di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), dell'Atto Camera n. 1762, l'Agenzia delle entrate tratterà, con ogni sollecitudine, le istanze di interpello presentate ai sensi dell'articolo 21, comma 9, della legge n. 413 del 1991.”* V. Circolare 40/E/2007, pp. 4-5, in www.agenziaentrate.gov.it.

delucidazioni su quale comportamento la stessa ritenesse più conforme ai principi dell'ordinamento tributario, evidenziasse quella buona fede su cui fa affidamento lo Statuto dei diritti del contribuente e non, di contro, l'intento di adottare strategie nella speranza di non subire successivi controlli da parte dell'Ufficio.

In tal modo, il contribuente dimostrava apertura verso l'Amministrazione, risultando non punibile per i delitti di infedele o fraudolenta dichiarazione e per gli altri contemplati dalla norma. L'insussistenza dell'elemento psicologico del reato, *i.e.* il dolo, spettava naturalmente alla valutazione della magistratura penale: fermo restando che qualora il contribuente si fosse puntualmente adeguato al parere reso dall'Agenzia, i verificatori potessero “*prendere preliminarmente in esame l'opportunità di esporre direttamente il caso al magistrato competente, al fine di acquisirne il preventivo orientamento*”.²⁷¹

La medesima *ratio* sottesa alla norma ora esaminata sembra potersi rinvenire, a ben vedere, anche (e soprattutto) nel nuovo istituto dell'adempimento collaborativo.

In particolare, come visto in precedenza, dispone l'art. 6, co. 4 del Decreto legislativo n. 128 del 2015 che, in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia debba comunicare alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di *co-operative compliance*, fornendo, se richiesta, ogni informazione utile al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato.

Da tale disposizione sembra potersi individuare, in via interpretativa, un parallelo con la disciplina dell'esimente prevista dall'art. 16 del D.lgs. n. 74/2000. Infatti, il regime di adempimento collaborativo, prevedendo l'instaurazione di un rapporto fra contribuente ed Agenzia basato sulla totale trasparenza e sulla comunicazione, da parte del soggetto passivo, di tutte le informazioni in merito ad operazioni o fatti suscettibili di generare rischi fiscali nell'ambito di un dialogo – è bene sottolinearlo – costante e *preventivo* rispetto alle scadenze fiscali, pare proprio basarsi sul concetto di buona fede e sulla preventiva richiesta del parere amministrativo quale fatto idoneo ad escludere, in caso di osservanza, la dolosità dell'eventuale illecito integrante una delle fattispecie sanzionate penalmente dal D.lgs. n. 74/2000.

La responsabilità penale del firmatario della dichiarazione dovrebbe potersi escludere proprio per l'insussistenza dell'elemento psicologico del dolo, qualora il

²⁷¹ Così Circolare n. 1/2008 del Comando generale della Guardia di Finanza, *La rilevanza penale delle valutazioni di bilancio, delle questioni interpretative e dell'elusione fiscale*. In argomento vedi anche G. D. TOMA, “*Quali risvolti penali per l'elusione fiscale? Dubbi e perplessità: dalla notizia criminis all'esimente ex art. 16 D.lgs. n. 74 del 2000*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5, 2009, pp. 11021 ss.

contribuente abbia implementato un sistema di gestione e controllo che preveda la separazione dei compiti e delle funzioni, i diversi e progressivi livelli di verifica raccomandati dall’Agenzia nella Circolare 38/E/2016, nonché il principio del “*tone at the top*”, promuovendo una cultura di rispetto delle norme tributarie a tutti i livelli aziendali.²⁷² Tali elementi costituiscono, è bene ricordarlo, requisiti essenziali per l’ammissione dell’impresa al regime, previamente vagliati dall’Amministrazione in sede di verifica ai fini del provvedimento di ammissione.

Qualora l’adozione di tali procedure non fosse, tuttavia, sufficiente ad evitare elementi di incompletezza nella dichiarazione fiscale, non potrebbe ragionevolmente riconoscersi la responsabilità penale del firmatario della dichiarazione, in quanto i dati su cui la dichiarazione si è formata erano già conoscibili da parte dell’Amministrazione la quale, non avendo fatto pervenire osservazioni al contribuente, non potrà invocare il dolo del soggetto responsabile della redazione, a meno di violare il principio di trasparenza e buona fede su cui si fonda il nuovo rapporto tributario di *co-operative compliance*.

Sembra conclusivamente opportuno, *de jure condendo*, un preciso intervento da parte del legislatore che faccia chiarezza in materia, considerata la natura e la peculiare gravosità della sanzione nonché le conseguenze che ne possono derivare per i soggetti responsabili della dichiarazione fiscale, in modo da rendere così effettivi i benefici offerti dal nuovo regime, realizzando la certezza del diritto che lo stesso regime mira ad assicurare.

²⁷² Su cui vedi *supra* Capitolo II, § 5 ss.

CONCLUSIONI

Dall'analisi precedentemente effettuata si evince come il nuovo regime dell'adempimento collaborativo rappresenti una vera e propria svolta – i cui albori possono essere individuati nell'introduzione, da parte del legislatore, di alcuni istituti tesi ad incentivare la collaborazione già a partire dai primi anni 2000 (quali il tutoraggio, il *ruling* internazionale e gli Accordi sui prezzi di trasferimento) – nella concezione, tradizionalmente improntata alla diffidenza e alla conflittualità, del rapporto fra il Fisco e i contribuenti, tanto che parte della dottrina l'ha definito come una “rivoluzione copernicana”.

Si è visto, infatti, che il regime di nuovo conio privilegia ed incentiva forme di interlocuzione costante fra l'Agenzia delle Entrate e le grandi imprese, in modo da costruire con le stesse un dialogo in grado di mutare lo storico approccio *ex post* basato su controlli, accertamenti e sanzioni, in un nuovo *modus operandi* di cui è protagonista, anzitutto, il contribuente stesso.

La *co-operative compliance* ha, in effetti, quale primario obiettivo quello di spingere il contribuente ad adempiere spontaneamente alle obbligazioni tributarie, con notevoli risparmi in termini di costo (anche reputazionale) per lo stesso e per l'Erario, consentendo all'Agenzia di allocare in maniera più efficiente le proprie risorse ed effettuare controlli mirati, esercitando dunque i suoi poteri di *enforcement* nei confronti di quei soggetti che non si mostrino aperti alla cooperazione.

Ciò è reso possibile dal fatto che i soggetti aderenti al regime devono dotarsi di un *Tax Control Framework* il quale è in grado di evidenziare, valutare e gestire le componenti di rischio fiscale e di comunicarle all'Amministrazione nell'ambito di una procedura che vede le parti interagire nel rispetto dei principi di trasparenza e correttezza. Tale procedura, concludendosi con un accordo di adempimento collaborativo vincolante (qualora, naturalmente, il contribuente presenti tutti i requisiti previsti dal D.lgs. n. 128/2015 nonché dai Provvedimenti direttoriali che vi hanno dato attuazione), offre al contribuente, innanzitutto, quella certezza del diritto in merito alle posizioni assunte dall'Erario da tempo auspicata, attuando altresì una serie di benefici riguardanti non solo la possibilità di ottenere pareri dall'Agenzia in tempi più rapidi, ma contenendo anche previsioni di favore circa il regime sanzionatorio e la prestazione di garanzie per i rimborsi d'imposta.

Se da un lato, dunque, il nuovo tipo di relazione tra le parti del rapporto tributario merita certamente di essere accolto con favore, in quanto rappresenta una prima vera

innovazione per così dire “sistemica” che coinvolge tutti gli aspetti della posizione fiscale dei contribuenti che vi hanno aderito, nonché la condotta dell’Amministrazione finanziaria, tuttavia ancora molta strada deve essere fatta perché il nostro Paese veda realizzarsi una concreta inversione di rotta nei comportamenti delle parti e riesca a far fronte ai consistenti fenomeni di *non-compliance*, *i.e.* elusione ed evasione, che storicamente lo caratterizzano.

Come osservato da più parti, infatti, il regime di *co-operative compliance* è accessibile solo da una limitata platea di soggetti di grandi dimensioni, mentre sono stati “lasciati fuori dalla porta” della riforma attuativa della Delega fiscale tutti quei soggetti di piccole e medie dimensioni che rappresentano, a ben vedere, la gran parte del tessuto imprenditoriale nostrano.

Per le imprese di piccole e medie dimensioni, ancora oggi, i costi legati all’adempimento delle obbligazioni tributarie risultano assai onerosi ed ostacolano, come sottolineato dall’OCSE e da Confindustria, il progresso economico dell’Italia, oltre ad alimentare forme evasive ed elusive – difficili da eradicare – a danno non solo della competitività del nostro sistema ma anche dell’intera collettività, in quanto a minori entrate corrispondono meno spese e meno servizi a favore di cittadini e contribuenti.

Risulta necessario, alla luce di quanto detto, ripensare il sistema tributario tenendo in maggiore considerazione queste categorie di soggetti, ad esempio immaginando per le piccole imprese – solitamente a conduzione familiare e non strutturate in modo rigido al loro interno – forme di interazione con il Fisco adeguate e modellate sulle peculiari caratteristiche dimensionali ed organizzative delle stesse, offrendo in cambio concreti incentivi e sgravi; per quanto riguarda le medie imprese, le quali non di rado presentano i requisiti organizzativi per poter prendere parte al regime di *co-operative compliance*, sarebbe invece plausibile un progressivo abbassamento delle soglie quantitative di accesso, onde consentire anche a tali soggetti di beneficiare dei vantaggi che offre la procedura.

Un ultimo spunto di riflessione che sembra in questa sede meritevole di attenzione riguarda, per concludere, l’effettivo apporto di benefici da parte del regime di adempimento collaborativo. Se è vero, infatti, che lo stesso comporta rilevanti semplificazioni procedurali per i contribuenti, è pur vero che la normativa attualmente tace – e tale silenzio ben può scoraggiare le grandi imprese a aderirvi – in merito al regime sanzionatorio amministrativo e, finanche, penale applicabile a tali soggetti.

Sarebbe infatti auspicabile che il legislatore desse maggiore enfasi all’impegno assunto dai contribuenti alla *disclosure* ed alla correttezza, provvedendo all’integrazione e alla razionalizzazione, come precedentemente osservato, della disciplina sanzionatoria

amministrativa e penale. Tale impegno, infatti, si concretizza in una disponibilità alla trasparenza e alla buona fede da parte del privato che sarebbe opportuno tenere in debita considerazione nella valutazione delle relative responsabilità. Disapplicando perciò “in via automatica” o, quanto meno, graduando le sanzioni amministrative irrogate in capo all’ente personificato nonché escludendo, *ab origine*, la responsabilità penale dei soggetti incaricati della redazione e presentazione della dichiarazione fiscale, nel caso in cui il soggetto abbia adempiuto alle prescrizioni del regime, risultando evidentemente insussistente la componente dolosa richiesta dalle fattispecie penali incriminatrici.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *“Variabile fiscale e corporate governance”*, Position Paper, *Bocconi Alumni Association*, 2016, pp. 14 ss.;
- AA.VV., *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*, (diretto da) P. Valente, Ipsoa, Milano, 2017;
- AEAT, [1] *Código de buenas prácticas tributaries*, Foro de Grandes Empresas, 2010, in www.agenciatributaria.es; [2] *Procedimiento de adhesión de las entidades al código de buenas prácticas tributaries*, Agencia Estatal de Administración Tributaria 2010, in www.agenciatributaria.es; [3] *Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al código de buenas prácticas tributaries*, Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2016, in www.agenciatributaria.es;
- ALBANO G., [1] *“Attuata la disciplina dell’interpello sui nuovi investimenti”*, in *Corriere Tributario*, 26, 2016, p. 234; [2] *“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*, 41, 2016, p. 3168;
- ASCOLI G., PELLECCIA M., *“Ruling internazionale e interpello sui nuovi investimenti per una proficua collaborazione Fisco-contribuente”*, in *Il Fisco*, 15, 2015, pp. 1452 ss;
- ASSONIME, Circolare n. 14/2016: *Prime disposizioni attuative del nuovo regime di cooperative compliance*, reperibile sul sito www.assonime.it;
- ATO, [1] *Cooperative Compliance. Working with large business in the new tax system*, Australian Taxation Office, Canberra, 2000, in www.ctsi.org.au; [2] *Key Taxpayers Engagement*, in www.ato.gov.au, 2018; [3] *Risk Differentiation Framework*, in www.ato.gov.au, 2018; [4] *Justified Trust*, in www.ato.gov.au, 2018;
- AZZOLLINI V., GARGIULO G. e LUPI R., *“La ‘cooperative compliance’: una legge manifesto in mezzo al guado”*, in *Dialoghi Tributari*, 4, 2015, p. 401 ss.;
- BOLLO C., PESSINA C., *“Provvedimento Agenzia delle Entrate del 20 dicembre 2010 – il tutoraggio fiscale dei maxi-contribuenti”*, in *Il Fisco*, 9, 2011, pp. 1147-1149;
- BRAITHWAITE J., *“Large Business and the Compliance Model”*, in V. Braithwaite (Eds), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*, Aldershot, UK: Ashgate, 2003, pp. 177- 202;

- BRAITHWAITE V. e BRAITHWAITE J., *Managing taxation compliance: The evolution of the Australian Taxation Office compliance model*, in M. Walpole & C. Evans (Eds), *Tax Administration in the 21st Century*, St. Leonards, Australia: Prospect Media Pty Ltd, 2001, pp. 215-224;
- BRAITHWAITE, V., *A new approach to tax compliance*, in V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*, Aldershot, UK: Ashgate, 2003, pp. 1-11;
- BYRNE C., “*Compliance Assurance Process*”, in *Business Tax compliance*, 2016, su www.christopherbyrne.com;
- CAPOLUPO S., [1] “*Rivisti i criteri per le imprese di più rilevante dimensione*”, in *Corriere Tributario*, 6, 2010, p.441-445; [2] “*L’agenzia delle entrate individua i criteri di selezione dei contribuenti da sottoporre ai controlli*”, in *Corriere Tributario*, 28, 2012, pp. 2162-2168;
- COLEMAN C. e FREEMAN L., “*Cultural Foundations of Taxpayer Attitudes to Voluntary Compliance*”, in *Australian Tax Forum*, vol. 13, 1997, pp. 311-36;
- COMMITTEE HORIZONTAL MONITORING TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION, *Tax supervision – Made to measure. Flexible when possible, strict where necessary*, 2012, su www.belastingdienst.nl;
- CORSO P., “*Il ritorno del principio di fissità nello Statuto del contribuente*”, in *Corriere Tributario*, 2000, 38, pp. 2789 ss.;
- D’ALFONSO G., [1] “*Come risolvere le controversie sul transfer pricing*”, in *A&F*, 2000, 6, p. 16 ss.; [2] “*Gli accordi sui prezzi di trasferimento*”, in *A&F*, 2007, 7, p. 39-42;
- D’IPPOLITO S., DI VAIA S., “*Ruling internazionale. Cenni sulle Esperienze estere*”, in *Fisco Oggi*, 27 maggio 2004;
- DE WIDT D., “*Dutch Horizontal Monitoring: The Handicap of a Head Start*”, in *FairTax WP Series*, n. 13, Umeå universitet, Umeå, 2017, in www.diva-portal.org;
- DE WIDT D., OATS L., “*Co-operative Compliance: Views of large businesses in the Netherlands and UK*”, in *FairTax WP Series*, n. 24, Umeå universitet, Umeå, 2019, su www.diva-portal.org;
- DELLA ROVERE A., VINCENTI F., “*Il tax risk management quale strumento di governance per le imprese*”, in *A&F*, 8, 2017, p. 53;
- DESAI M., DYCK A., ZINGALES L., “*Theft and taxes*”, in *Journal of Financial Economics*, 84,3, 2007;

- DEVEREUX M. P., GRIFFITH R., KLEMM A., “*Can international tax competition explain corporate income tax reforms?*”, in *Economic Policy*, 35, 2002, pp. 450-495;
- DORIGO S., MASTELLONE P., “*Lotta alla criminalità economica*”, in *L’evasione e l’elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, (a cura di) F. Amatucci e R. Cordeiro Guerra, Aracne, Roma, 2016, p. 599 ss;
- FALSITTA G., *Per un fisco civile*, Milano, 1996;
- FERNÁNDEZ J. M., “*El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias*”, in *Revista de Contabilidad y Dirección*, vol. 25, 2017, pp. 81-93;
- FERRONI B., [1] “*Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio*”, in *Il Fisco*, 20, 2014, p. 1950 ss.; [2] “*Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo*”, in *Il Fisco*, 21, 2016, p. 2015; [3] “*Il tax control framework nel regime di adempimento collaborativo*”, in *Il Fisco*, 38, 2016, p.1-3621; [4] “*Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese*”, in *Il Fisco*, 25, 2017, p. 1-2407;
- GERMANI A., MARIOTTI F., “*La cooperative compliance: come cambia il rapporto fra Fisco e contribuente*”, in *La Gestione Straordinaria delle Imprese*, 6, 2016, pp. 35-45, reperibile sul sito www.gdctax.it;
- HAMILTON S. G., “*New dimensions in regulatory compliance – building the bridge to better compliance*”, in *Atax UNSW*, 2012, paper 15, pp. 15-1 – 15-45, su www.researchgate.net;
- IFA, *Initiative on the Enhanced Relationship*, International Fiscal Association, Version 2.3, 2012, in www.ifa-jb.com;
- IRS, [1] *Compliance Assurance Process (CAP) – Frequently asked questions*, Internal Revenue Service, 2018, in www.irs.gov; [2] *Compliance Assurance Process*, Internal Revenue Service, 2019, in www.irs.gov;
- ISTAT, *Annuario Statistico Italiano – Imprese*, 2017, in www.istat.it;
- JENSEN M. e MECKLING W.H., “*Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*”, in *Journal of Financial Economics*, vol. 3, n. 4, 1976, pp. 305-360;
- KPMG, Discussion paper, “*Developing the Concept of Tax Governance*”, 2007;
- LEIGH PEMBERTON J. e MAJDANSKA A., “*Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative?*”, in *Bulletin for International Taxation*, IBFD, 2016, pp. 595-600;

- LEO M., “Cooperative compliance: una strada lunga e impervia”, in *Il Fisco*, 38, 2016, pp. 3616 ss.;
- MARCHETTO R., “Tendenze moderne nel rapporto tra contribuente e Fisco”, in *Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive*, 2015;
- MARINO G., “Lo statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione”, in *Rassegna Tributaria*, 2, 2006, p. 460 ss.;
- MARONGIU G., [1] *Relazione della VI Commissione permanente della Camera*, 20 settembre 1999; [2] *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008; [3] “Lo Statuto dei diritti del contribuente nell’accertamento e nel processo tributario”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6, 2014, p. 1, pag. 954 ss.;
- MASTRAPASQUA P., “L’accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale”, in *A&F*, 1998, 5, p. 23 ss.;
- MELIS G., “Il principio di capacità contributiva”, in *Lezioni di diritto tributario*, Cap. III, Torino, 2014, pp. 49-78;
- MERCATELLI A., [1] “Co-operative compliance Fisco-imprese: cosa c’è di nuovo e di vero”, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 29, 2016, p. 31; [2] “Cooperative Compliance: come funziona il nuovo interpello ‘sprint’”, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 32-33, 2016, p. 27;
- MONTAGNA A., “Lo statuto del contribuente anche alla luce del Codice Europeo del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali; riflessi sulla validità degli atti”, in *Le nuove frontiere del diritto tributario sostanziale e processuale sviluppi evolutivi ed integrazioni europee*, Milano, 2018;
- NOBILE L., “Contraddittorio preventivo tra giurisprudenza e prassi amministrativa”, in *Ipsa Quotidiano*, VII Forum Tax, gennaio 2018, p. 32 ss.;
- NOBILE L., “Cooperative compliance: primi approcci operativi”, in *Il Fisco*, 42, 2016, p. 1-4049;
- NTCA, [1] *Supervision Large Business in The Netherlands*, Netherlands Tax and Customs Administration, 2013, in www.belastingdienst.nl; [2] *Guide Horizontal Monitoring Tax service providers*, Netherlands Tax and Customs Administration, 2016, in www.belastingdienst.nl;
- NUZZOLO A., VALENTE P., “Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco”, in *Il Fisco*, n. 19, 2014, p. 1853 ss.;
- OECD, [1] *Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 1995; [2] *Study into the role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, 2008; [3] “Forum on Tax Administration. Information note. General administrative

- principles: Corporate governance and tax risk management*”, Centre for Tax Policy and Administration, 2009; [4] *Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD Publishing, 2011; [5] *Co-operative compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, 2013; [6] *Co-operative Tax Compliance. Building better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing, 2016; [7] *Italia: politiche e aspetti chiave*, Studi dell’OCSE sulle PMI e sull’imprenditorialità, 2015; in www.oecd.org;
- PEZZUTO G., “*Ancora sul ruling internazionale: il provvedimento attuativo dell’Agenzia delle Entrate*”, *Il Fisco*, 2005, 11, p. 1544;
 - PINELLI C., “*Sulle clausole rafforzative dell’efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000)*”, in *Foroit.*, 2001, 5, p. 102 ss.;
 - RAVERA M., SANTACROCE B., “*Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella ‘Cooperative Compliance’: impatti operativi per i gruppi d’impresa*”, in *Corriere Tributario*, 47, 2016, p. 3601;
 - ROMANO C, CONTI D., “*Accordi preventivi ed interpello per gli investitori: novità, evoluzione e comparazione*”, in *Corriere Tributario*, 44, 2015, p. 4396 ss.;
 - RUSSO P., *Istituzioni di diritto tributario*, (a cura di) P. Russo, G. Fransoni e L. Castaldi, Milano, II ed., 2016;
 - SALVINI L., [1] “*La ‘nuova’ partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*”, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, 1, pp. 13 ss.; [2] “*La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell’accertamento*”, in *Corriere Tributario*, 2009, 44, p. 3570 ss.;
 - TOMA D. G., “*Quali risvolti penali per l’elusione fiscale? Dubbi e perplessità: dalla notitia criminis all’esimente ex art. 16 D.lgs. n. 74 del 2000*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5, 2009, pp. 11021 ss.;
 - TOMASSINI A., “*Il faro del Fisco su ‘compliance’ e fiscalità internazionale, Commento a circ. Agenzia Entrate 6 agosto 2014 n. 25/E*”, in *Corriere Tributario*, 39, pp. 3008-312;
 - VALENTE P., [1] “*Verifiche fiscali di transfer pricing: selezione dei contribuenti e attività ispettive*”, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 5, 2013; [2] “*«Tax governance» e gestione del «Compliance risk»*”, in *Corriere Tributario*, 35, 2011, p. 2924; [3] “*Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo*”, in *Ipsos Quotidiano*, ottobre 2016, p. 54 ss.;
 - VAN DER HEL–VAN DIJK L., POOLEN T., “*Horizontal Monitoring in The Netherlands: at the crossroad*”, in *Bulletin for International Taxation*, vol.67, n. 12, 2013, IBFD;

- VANZ G., “*Investitori esteri e interpello sui nuovi investimenti*”, in *Rassegna Tributaria*, 4, 2017, p. 947;
- VISCIONE S., “*Tutoraggio per i ‘grandi contribuenti’*”, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 5, 2010, pp. 44-47;

NORMATIVA E PRASSI

- D.lgs. n. 74 del 2000;
- D.l. n. 269 del 2003;
- D.l. n. 185 del 2008;
- D.l. n. 147 del 2015;
- D.lgs. n. 128 del 2015;
- D.lgs. n. 158 del 2015;
- Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 29 aprile 2016;
- Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 15 giugno 2016;
- Legge n. 23 del 2014;
- Legge n. 212 del 2000;
- Legge n. 326 del 2003;
- Direttore Agenzia Entrate, Provvedimento del 23 luglio 2004;
- Direttore Agenzia Entrate, Provvedimento del 6 aprile 2009;
- Direttore Agenzia Entrate, Provvedimento del 21 marzo 2016, prot. n. 42295/2016;
- Direttore Agenzia Entrate, Provvedimento del 14 aprile 2016, prot. n.54237/2016;
- Direttore Agenzia Entrate, Provvedimento del 20 maggio 2016, prot. n. 77220/2016;
- Direttore Agenzia Entrate, Provvedimento del 26 maggio 2017, prot. n. 101573/2017;
- Direttore Agenzia Entrate, Provvedimento del 1° marzo 2018, prot. n. 47688/2018;
- Agenzia delle Entrate, Circolare 40/E del 2007;
- Agenzia delle Entrate, Circolare n. 13/E del 9 aprile 2009;
- Agenzia delle Entrate, Circolare n. 18/E del 2012;
- Agenzia delle Entrate, Circolare 35/E del 2014;
- Agenzia delle Entrate, Circolare n. 25/E del 2016;
- Agenzia delle Entrate, Circolare 38/E del 2016.

SITOGRAFIA

www.agenciatributaria.es;
www.agenziaentrate.gov.it;
www.ato.gov.au;
www.belastingdienst.nl;
www.business.gov.nl;
www.ctsi.org.au;
www.curia.europa.eu;
www.diva-portal.org;
www.ec.europa.eu.
www.irs.gov;
www.oecd.org;
www.researchgate.net.