

“Cooperative compliance”: relazioni Fisco-contribuente, la nuova sfida

di Sandro Maria Galardo (*)

Il regime di adempimento collaborativo, introdotto dal D.Lgs. n. 128/2015, nell'ambito di un nuovo approccio nei rapporti tra Fisco e contribuente, consente di individuare, monitorare e gestire congiuntamente il rischio di natura fiscale. La finalità del regime è di favorire il **corretto adempimento fiscale** da parte del **contribuente senza** che sorgano particolari **conflittualità** con l'**Amministrazione** finanziaria, che, in tal modo può conseguire una maggiore efficienza nella propria attività. Nell'attesa dell'emanazione di documenti di prassi, l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti nel corso del convegno “Adempimento collaborativo: nuova frontiera della ‘compliance’”, organizzato presso la sede centrale dell'Agenzia delle entrate e tenutosi in data 16 e 17 giugno 2016. La “cooperative compliance” sembra riscontrare **interesse** da parte delle **grandi imprese**, tuttavia, sarà necessario attendere l'entrata a regime dell'istituto per valutare se effettivamente si realizzerà un concreto mutamento di visione da parte sia del Fisco sia del contribuente.

Il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 ha introdotto il regime di adempimento collaborativo, che consente, nell'ambito di un nuovo approccio nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, di individuare, monitorare e gestire congiuntamente il rischio di natura fiscale. In particolare, obiettivo della *cooperative compliance* è quello di fornire certezza del diritto in relazione ai rischi fiscali dell'impresa attraverso l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate.

Si tratta di un istituto che, previa adozione di specifici modelli organizzativi da parte, sia dell'Amministrazione finanziaria, sia del contribuente, dovrebbe consentire il conseguimento di vantaggi per entrambi i soggetti.

In particolare, il contribuente che aderisce al regime di adempimento collaborativo ha la possibilità di ottimizzare la gestione dei rischi fiscali, eliminando i dubbi sul loro trattamento tributario, e di evitare eventuali ricadute anche in termini reputazionali. Per l'Amministrazione finanziaria vi è la possibilità di comprendere i fenomeni economico-fiscali in via pre-

ventiva, con tempi abbreviati rispetto ai tradizionali metodi di controllo *ex post*. La finalità del regime di adempimento collaborativo è, quindi, di favorire il corretto adempimento fiscale da parte del contribuente senza che sorgano particolari conflittualità con l'Amministrazione finanziaria che, in tal modo può conseguire una maggiore efficienza nello svolgimento della propria attività.

Il regime di “cooperative compliance” di derivazione OCSE

Già dal 2008 il “*Forum on Tax Administration*” (FTA) dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) ha sollecitato l'instaurazione di “*enhanced relationships*” tra Amministrazione finanziaria e contribuente basate sulla reciproca fiducia e cooperazione (1).

Tale approccio raccomandava l'instaurazione di “relazioni rafforzate” fondate su un mutamento nelle modalità di svolgimento delle attività da parte dell'Amministrazione finanziaria, chiamata a tenere nella giusta considerazione le ragioni commerciali sottese alle attività po-

(*) Dottore Commercialista in Roma, of counsel Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners

(1) OCSE Report “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”

(Capitolo VII): “I pilastri delle relazioni rafforzate (*five key pillars*)”.

Accertamento

ste in essere dalle imprese, intervenendo con imparzialità, attraverso un'efficiente allocazione delle risorse in base alla propensione al rischio dei contribuenti. Inoltre, si sollecitava l'Amministrazione finanziaria a garantire la pubblicazione delle posizioni interpretative assunte e la rapidità nel fornire risposte ai quesiti fiscali posti dai contribuenti. Al tempo stesso questi ultimi, nell'ambito di tali relazioni, avrebbero dovuto assicurare comunicazione e trasparenza, tenendo un atteggiamento collaborativo e conforme alla *ratio* delle norme.

Nel 2013 l'OCSE ha ampliato le riflessioni ed i principi espressi nel 2008, pubblicando un report, "Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance", in cui si prevede che la *cooperative compliance*, nell'ambito dei principi individuati nel 2008 (*key pillars*), sia fondata sulla predisposizione da parte del contribuente di un efficace *Tax Control Framework* (TCF), che assicuri una "chiara ed obiettiva verifica dell'abilità e volontà del contribuente di offrire trasparenza e fornire informazioni".

In tale ambito, sempre nel corso del 2013 a ridosso della pubblicazione del report OCSE, l'Agenzia delle entrate ha promosso un progetto pilota "Regime di adempimento collaborativo" dedicato ai Grandi Contribuenti, volto a porre le basi per definire uno schema di riferi-

PROSPETTIVE FUTURE

Finalità del regime

di adempimento collaborativo

Il regime di "cooperative compliance" consente all'Amministrazione finanziaria e ai contribuenti di **individuare, monitorare e gestire** congiuntamente il **rischio** di natura **fiscale**. In particolare, gli scopi sottesi al regime sono quelli di promuovere una **cooperazione rafforzata** basata su un rapporto di reciproca **fiducia** tra **Amministrazione** finanziaria e **contribuente**. In tal modo, sarà possibile aumentare la prevenzione e la risoluzione consensuale delle controversie sulle tematiche fiscali, con il fine ultimo di favorire il corretto adempimento fiscale. Tali obiettivi sono perseguiti mediante una forma di **interlocazione preventiva** tra **Fisco** e **contribuente**, che muove dall'analisi e dal controllo anticipato dei dati da questo forniti in relazione alla concreta attività esercitata, procedendo quindi a una valutazione congiunta degli eventuali rischi fiscali.

mento per nuove forme di interlocuzione avanzata basate sulla cooperazione, la trasparenza e la fiducia reciproca.

Anche sulla base del progetto pilota promosso dall'Agenzia delle entrate, il legislatore ha disciplinato l'adempimento collaborativo nell'ambito della Legge delega 11 marzo 2014, n. 23 attuata, in relazione al regime in argomento, dagli articoli da 3 a 7 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Si tratta di un istituto i cui contorni devono essere ancora delineati. Gli ultimi interventi, allo stato, sono il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate pubblicato il

14 aprile 2016 (2), con il quale sono disciplinate le modalità di applicazione del regime di adempimento collaborativo, e il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze emanato 15 giugno 2016 (3), che disciplina l'interpello abbreviato.

Nell'attesa dell'emanazione di documenti di prassi, l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti nel corso del convegno "Adempimento collaborativo: nuova frontiera della *compliance*", organizzato presso la sede centrale dell'Agenzia delle entrate e tenutosi in data 16 e 17 giugno 2016.

Il regime di adempimento collaborativo

La *cooperative compliance* è un regime volontario che consente all'Amministrazione finanzia-

(2) Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, prot. n. 54237, "Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato degli artt. 3 e seguenti del Decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128". Sempre in data 14 aprile 2016 è stato pubblicato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 54749 "Integrazione del modello di adesione al regime di adempimento collaborativo approvato con Provvedi-

mento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 53237 del 14 aprile 2016", con il quale è integrato il Provvedimento precedente con il frontespizio contenente l'informativa sul trattamento dei dati personali.

(3) Decreto 15 giugno 2016, "Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'art. 6, comma 2, del Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128".

ria e ai contribuenti di individuare, monitorare e gestire congiuntamente il rischio di natura fiscale.

In particolare, gli scopi sottesi al regime sono quelli di promuovere una cooperazione rafforzata basata su un rapporto di reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuente. In tal modo, sarà possibile aumentare la prevenzione e la risoluzione consensuale delle controversie sulle tematiche fiscali, con il fine ultimo di favorire il corretto adempimento fiscale.

Tali obiettivi sono perseguiti mediante una forma di interlocuzione preventiva tra Fisco e contribuente, che muove dall'analisi e dal controllo anticipato dei dati da questo forniti in relazione alla

concreta attività esercitata, procedendo quindi a una valutazione congiunta delle circostanze da cui conseguono rischi fiscali.

Nell'ambito della disciplina sono legislativamente previsti specifici vantaggi per i contribuenti che aderiscono al regime, qualora in possesso di requisiti soggettivi ed oggettivi previsti per l'accesso.

In particolare, l'art. 6 del D.Lgs. n. 128/2015 disciplina i seguenti effetti di natura premiale:

- procedura di interpello abbreviata. L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispondere alle istanze di interpello preventivo presentate dai soggetti aderenti al regime entro 45 giorni dalla presentazione dell'istanza o della eventuale documentazione integrativa richiesta (4);

LA NOVITÀ NORMATIVA

Requisiti soggettivi di accesso

La possibilità di accedere al regime di "cooperative compliance" è riservata ai soggetti in possesso di specifici requisiti soggettivi. In particolare, il **contribuente** deve avere un **volume di affari o di ricavi pari o superiore a 10 miliardi di euro** (tale soglia sarà successivamente ridotta a 100 milioni di euro), ovvero aver presentato **richiesta di partecipazione al progetto pilota del 2013** e realizzare un **volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro**, oppure aver presentato un **interpello sui nuovi investimenti** e essersi **conformato** alla risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria. È poi prevista la possibilità di ingresso nel regime per c.d. **trascinamento** ai soggetti che non soddisfano i requisiti quantitativi richiesti dalla normativa ma svolgono **funzioni di indirizzo** in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale in favore di soggetti che soddisfano i requisiti quantitativi richiesti dal regime, oppure fanno parte del medesimo gruppo di un soggetto che ha presentato richiesta di ammissione al c.d. progetto pilota del 2013 e realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro.

- riduzione delle sanzioni amministrative. Per i rischi comunicati, laddove l'Agenzia delle entrate non condivida la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative sono ridotte alla metà e non possono comunque essere superiori all'ammontare edittale minimo previsto, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento;

- esonero dalla prestazione delle garanzie. Nelle ipotesi in cui siano richiesti rimborsi delle imposte dirette ed indirette;

- riduzione del rischio penale tributario. L'Agenzia delle entrate, in caso di invio di una notizia di reato, deve informare la Procura della Repubblica della circostanza che il contribuente aderisce al regime dell'adempimento

collaborativo. Pertanto, l'implementazione di un efficace TCF ed una chiara attribuzione di ruoli all'interno della struttura societaria dovrebbero diminuire la possibilità che si vengano a creare i presupposti per la configurazione di fattispecie penalmente rilevanti in relazione all'elemento soggettivo.

I requisiti soggettivi di accesso

La possibilità di accedere al regime è riservata ai soggetti in possesso di specifici requisiti.

Dal punto di vista soggettivo, il contribuente deve avere un volume di affari o di ricavi pari o superiore a 10 miliardi di euro (tale soglia sarà successivamente ridotta a 100 milioni di euro), ovvero aver presentato richiesta di partecipazione al progetto pilota del 2013 e realizzare

(4) Le disposizioni relative alla procedura di interpello abbreviato sono contenute nel citato D.M. 15 giugno 2016.

Accertamento

un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro, oppure aver presentato un interpello sui nuovi investimenti (*ex art. 2 del D.Lgs. n. 147/2015*) (5) e essersi conformato alla risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria (6).

Il citato Provvedimento del 14 aprile 2016 prevede, inoltre, la possibilità di ingresso nel regime per c.d. trascinamento, per i soggetti che non soddisfano i requisiti quantitativi richiesti dalla norma ma (i) svolgono funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale in favore di soggetti che soddisfano i requisiti quantitativi richiesti dal regime, oppure (ii) fanno parte del medesimo gruppo di un soggetto che ha presentato richiesta di ammissione al c.d. progetto pilota del 2013 e realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro.

In relazione a tale aspetto, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che (7):

- per "funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale" deve intendersi il potere di impartire direttive sul *Tax Control Framework* (TCF) in maniera coerente con gli indirizzi strategici del gruppo;
- non è necessario che la società che svolge tale attività di indirizzo sul TCF sia la *holding* o, comunque, la capogruppo;
- l'attività di indirizzo e controllo sul TCF può essere svolta da più di una società;
- per "gruppo" deve intendersi l'insieme delle società comprese nell'area di consolidamento civilistica o soggette ad attività di direzione e coordinamento da parte del medesimo soggetto;

(5) L'interpello sui nuovi investimenti può essere presentato in relazione alla realizzazione di nuovi investimenti di ammontare non inferiore a 30 milioni di euro e che presentino ricadute significative sull'occupazione. Può riguardare ogni profilo di fiscalità legato al piano di investimento (eventuale assenza di abuso del diritto; sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di disposizioni antielusive; l'accesso ad eventuali regimi o istituti previsti dall'ordinamento tributario, ecc.) ed è nullo ogni atto emanato dall'Amministrazione finanziaria in difformità ai contenuti della risposta.

(6) Per i soggetti residenti il parametro di riferimento è individuato nel valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella

- l'ingresso al regime per "trascinamento" è consentito anche nel caso in cui la società che presenta autonoma istanza di partecipazione lo faccia in forza della circostanza di essersi conformato alla risposta resa dall'Agenzia delle entrate in sede di interpello sui nuovi investimenti (ipotesi non disciplinata nel Provvedimento);

- da un punto di vista operativo, la richiesta di ingresso al regime per "trascinamento" può avvenire anche con un'integrazione dell'istanza presentata dal soggetto che possiede i requisiti di accesso. In tale ipotesi, l'Agenzia delle entrate terrà comunque in considerazione l'istruttoria effettuata nei confronti di quest'ultimo.

I requisiti oggettivi di accesso: il "Tax Control Framework"

Per quanto riguarda i requisiti oggettivi di accesso, il regime si basa sull'adozione da parte delle imprese di un efficace *Tax Control Framework* (TCF) ovvero di un sistema di rilevazione, misurazione e controllo del rischio fiscale inserito nel più ampio sistema di governo aziendale e di controllo interno, rimanendo ferma l'autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi.

Il regime di collaborazione, infatti, si basa su uno scambio reciproco: da un lato, il contribuente mette a disposizione del Fisco un quadro informativo idoneo all'identificazione, misura, gestione e controllo del rischio fiscale e dall'altro l'Amministrazione finanziaria dovrebbe offrire certezza in merito al trattamento fiscale dei rischi.

dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori. Per i soggetti non residenti il parametro di riferimento è individuato nel valore più elevato tra i ricavi indicati nel rendiconto economico e patrimoniale di cui all'art. 152 del T.U.I.R. relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda o ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente o ai due anni solari anteriori.

(7) Chiarimenti forniti nel corso del convegno organizzato dall'Agenzia delle entrate, "Adempimento collaborativo: nuova frontiera della *compliance*", tenutosi in data 16 e 17 giugno 2016.

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

Secondo quanto previsto dal Provvedimento del 14 aprile 2016, il TCF è 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 nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, il sistema di controllo interno deve garantire la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

I requisiti essenziali di un efficace sistema di *compliance* idoneo all'identificazione, misura, gestione e controllo del rischio fiscale sono previsti dal punto 3.3. del Provvedimento del 14 aprile 2016.

In particolare, il sistema di controllo interno deve evidenziare:

- i) la strategia fiscale. Individuazione della propensione al rischio fiscale, degli obiettivi dell'impresa in relazione ai processi di gestione della variabile fiscale e del grado di coinvolgimento degli organi apicali;
- ii) i ruoli e le responsabilità. Attribuzione di ruoli a persone con competenze adeguate, secondo criteri di separazione dei compiti. In

LA NOVITÀ NORMATIVA

Requisiti oggettivi di accesso

Il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate 14 aprile 2016 ha previsto i requisiti essenziali di un efficace sistema di "compliance" idoneo all'identificazione, misura, gestione e controllo del rischio fiscale. In particolare, il **sistema di controllo interno** ("Tax Control Framework", TCF) deve evidenziare:

- la **strategia fiscale**;
- i **ruoli** e le **responsabilità**;
- le **procedure**;
- il **monitoraggio**;
- l'**adattabilità**;
- la **relazione agli organi di gestione**.

Il TCF, inoltre, deve basarsi su flussi informativi accurati, caratterizzati da completezza, tempestività e accessibilità delle informazioni relative alla gestione del rischio fiscale.

particolare, vanno individuati i responsabili dei processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale;

- iii) le procedure. Il sistema di controllo interno deve prevedere efficaci procedure per la rilevazione del rischio e per la sua misurazione, così come procedure per la gestione e controllo dello stesso;
- iv) il monitoraggio. Il TCF deve prevedere misure di verifica che attraverso un ciclo di autoapprendimento consentano di individuare carenze od errori ed attivare azioni correttive;

v) l'adattabilità. Il sistema di controllo interno deve essere in grado di adattarsi sia ai cambiamenti interni all'impresa sia a quelli esterni (ad esempio, modifiche normative o regolamentari);

vi) la relazione agli organi di gestione. Deve essere prevista, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti.

Il TCF, inoltre, deve basarsi su flussi informativi accurati, caratterizzati da completezza, tempestività e accessibilità delle informazioni relative alla gestione del rischio fiscale.

Nell'attesa dell'emanazione di chiarimenti ufficiali, l'Agenzia delle entrate ha comunque offerto talune indicazioni (8). Innanzitutto è stato precisato, come principio generale, che, non essendo richiesta l'adozione di una specifica tipologia di TCF, è possibile per ogni contribuente utilizzare le procedure che meglio si adattano alla propria struttura societaria ed alle proprie attività di *business*, ferma restando una necessaria attendibilità ed efficienza del sistema di controllo adottato.

(8) Chiarimenti forniti nel corso del convegno organizzato dall'Agenzia delle entrate "Adempimento collaborativo: nuova

frontiera della *compliance*" tenutosi in data 16 e 17 giugno 2016.

Accertamento

Inoltre, è stato specificato che il TCF si inserisce nell'ambito del più ampio sistema di governo aziendale e di controllo interno, senza quindi rappresentare una appendice fiscale di altri sistemi di controllo e senza la necessità che siano oggetto di analisi eventuali rischi coperti da normative specifiche.

Per quanto riguarda i controlli interni sul rischio fiscale, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che gli stessi, differenti da impresa a impresa, dovrebbero essere articolati, nel rispetto del principio di proporzionalità, su tre livelli:

- a) un primo livello posto in essere direttamente dalla funzione fiscale, ma per le attività *routine* anche dalle strutture operative;
- b) un secondo livello svolto da una funzione indipendente da quella che ha posto in essere i controlli di primo livello;
- c) un terzo livello ha ad oggetto l'efficacia del TCF e può essere posto in essere anche da soggetti terzi (e.g. capogruppo, comitati, società di revisione).

Si segnala, infine, che il 13 maggio 2016 l'OCSE ha pubblicato un *report*, *Building Better Tax Control Frameworks*, finalizzato a illustrare le caratteristiche essenziali di un TCF (9).

La nuova sfida

L'adempimento collaborativo è ormai in campo, anche se alcune specificità del regime devono essere ancora definite.

Il nuovo istituto dovrebbe consentire il conseguimento di vantaggi, sia per l'Amministrazione finanziaria, sia per il contribuente; tuttavia, il successo del regime è subordinato all'attuazione di un cambiamento organizzativo e soprattutto all'adozione di un nuovo approccio da entrambe le parti.

In tale ottica, anche al fine di assicurare omogeneità e che le decisioni siano prese a livello di vertice, l'Agenzia delle entrate ha previsto che l'adempimento collaborativo sia gestito da un solo ufficio a livello centrale; al contempo, per garantire il coinvolgimento della funzione fiscale nelle decisioni di *business* che presentano rischi fiscali, l'accesso al regime da parte del contribuente necessita di una modifica della *governance* aziendale che porti a conoscenza del *tax director* anche le operazioni di natura non strettamente fiscale.

Sebbene il regime di adempimento collaborativo sembri riscontrare interesse da parte delle grandi imprese, sarà necessario attendere l'entrata a regime dell'istituto per valutare se effettivamente si realizzerà un concreto mutamento di visione da parte sia del Fisco sia del contribuente.

(9) "This report outlines the essential features of a Tax Control Framework (TCF) and addresses revenue bodies' expectations of TCFs. It includes a discussion of the issue of materiality, as it is important to understand the relationship between what is material for the purposes of systems of control, such as the external audit of a multinational enterprise's accounts, and what is mate-

rial in terms of the tax liabilities arising from that enterprise's activities in a particular country. It also discusses how revenue bodies could approach the task of testing the soundness of a TCF in any particular case and finally, sets out conclusions, recommendations and next steps".