

Grazie alle nuove norme rapporti più facili e collaborativi con l'Agenzia delle Entrate

Cambio di rotta e meno oneri tra fisco e contribuente

di Domenico Arena



Domenico Arena

Si sente dire spesso che nel nostro Paese la pressione fiscale è elevata e che l'ordinamento tributario, incerto e confuso, non consente agli imprenditori di poter agire in un quadro di regole certe.

Queste affermazioni, un po' troppo sbrigative, rispondono al vero solo in parte in quanto non tengono conto del forte impatto prodotto, negli ultimi anni, dall'introduzione nel nostro sistema fiscale di numerose norme sostanziali di natura agevolativa e di altrettante numerose norme procedurali di "tax compliance".

Le norme agevolative che consentono notevoli benefici in termini di riduzione del carico fiscale, per citarne solo alcune, sono:

- a) il regime di PATENT BOX;
- b) l'ACE (aiuto alla crescita economica);
- c) il credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo;
- d) il super ammortamento;
- e) l'iper ammortamento.

Le norme procedurali di tax compliance, per citarne anche in questo caso solo alcune, sono quelle che hanno introdotto:

- a) le varie forme di interpello;
- b) il ruling internazionale;
- c) il regime di adempimento collaborativo.

Queste norme procedurali hanno apportato modifiche radicali alla funzione dell'Agenzia delle Entrate e al rapporto fisco-contribuente.

Gli istituti introdotti dalle suddette norme procedurali hanno, infatti,

comportato un significativo affievolimento del modello tradizionale e autoritativo assunto nel passato dell'Agenzia, trasformandola in una amministrazione collaborativa che dialoga con i cittadini e li supporta nell'adempimento dei loro obblighi. Più precisamente, con l'introduzione dei suddetti istituti il legislatore:

- 1) ha segnato il cambio di rotta nei rapporti tra fisco e contribuente mediante l'adozione di modalità operative che spostano il momento del controllo impositivo (tradizionalmente ex post) verso una fase di collaborazione (ex ante);
- 2) ha dato vita a formali strumenti di "interlocuzione preventiva" mediante i quali l'operatore economico, suffragato dal parere espresso dall'Agenzia delle Entrate, può effettuare in sicurezza le scelte imprenditoriali che prevedono operazioni complesse, aventi ad oggetto elevati investimenti.

Il regime di adempimento collaborativo

In prospettiva, l'adempimento collaborativo appare il regime destinato ad ampliare notevolmente le frontiere della Tax Compliance.

Questo regime è stato istituito con il D.Lgs 5 agosto 2015, n. 128 (rubricato "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente"). Possono aderirvi i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme fiscali o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

Descrizione del regime

Il nuovo regime si pone gli obiettivi:

- di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente;
- di aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti, mediante l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente (su elementi di fatto e/o di diritto) finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

In fase di prima applicazione, il regime è riservato ai soggetti imprenditori residenti e non residenti con stabile organizzazione in Italia:

- che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro;
- che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime stesso;
- che intendono dare esecuzione

alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti (all'art. 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147) indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

Requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale

I soggetti che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo devono essere in possesso, alla data di presentazione della domanda, di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno (Tax Control Framework).

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate (Prov. n. 54237 del 14.4.2016) ritiene che, fermo restando il principio dell'autonomia delle scelte organizzative del contribuente, il sistema di controllo del rischio fiscale debba essere inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, garantendo all'impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali.

In estrema sintesi il funzionamento del sistema di controllo del rischio fiscale è rappresentato nello schema a lato.

Crescita culturale ed effetti premiali

Il beneficio più significativo (per entrambe le parti coinvolte nel regime) è costituito dalla evoluzione, soprattutto culturale, del rapporto nuovo che si realizza con "l'interlocuzione costante e preventiva".

L'interlocuzione, infatti, offre:

- la possibilità di pervenire a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali;
- l'opportunità di gestire le situazioni di incertezza attraverso un confronto preventivo finalizzato a prevenire e a risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali.

L'articolo 6 del D. Lgs 128/2015 prevede, inoltre, per il contribuente i seguenti effetti di natura premiale:

- Procedura abbreviata di interpello preventivo nell'ambito della quale l'Agenzia delle Entrate si impegna a rispondere ai quesiti delle imprese entro quarantacinque giorni decorrenti dal ricevimento dell'istanza.
- Applicazione di sanzioni ridotte alla metà (comunque, in misura non superiore al minimo edittale);
- Sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento (per i rischi comunicati all'Agenzia, laddove questa non abbia condiviso le conclusioni adottate dall'impresa).

Inoltre:

- le imprese ammesse al regime di adempimento collaborativo sono sottoposte all'esclusiva vigilanza fiscale dell'Agenzia delle Entrate.
- l'adozione del sistema di controllo del rischio fiscale e la sua validazione da parte dell'Agenzia rendono, praticamente, impossibile la configurazione del dolo specifico di evasione, elemento costitutivo delle più gravi fattispecie di reato previste dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Presentazione della domanda

La domanda di accesso al regime, redatta utilizzando il modello reso disponibile sul sito dell'Agenzia delle

I requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale elencati nel provvedimento (punto 3.3) sono i seguenti:

a) Strategia fiscale

Il sistema deve contenere una chiara e documentata strategia fiscale nella quale siano evidenziati gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale. La strategia deve riflettere la propensione al rischio dell'impresa, il grado di coinvolgimento dei vertici aziendali nelle decisioni di pianificazione fiscale e gli obiettivi che l'impresa si pone in relazione ai processi di gestione del rischio fiscale.

b) Ruoli e responsabilità

Il sistema deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli a persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti. Il sistema deve altresì esplicitare le responsabilità connesse ai ruoli in relazione ai processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e garantire il rispetto delle procedure a tutti i livelli aziendali.

c) Procedure

Il sistema deve prevedere efficaci procedure per lo svolgimento delle seguenti attività:

- rilevazione e mappatura dei rischi fiscali associati ai processi aziendali;
- misurazione e determinazione dell'entità dei rischi fiscali in termini quantitativi e qualitativi;
- gestione e controllo dei rischi e definizione e attuazione delle azioni mirate a presidiare i rischi e prevenire il verificarsi degli eventi.

d) Monitoraggio

Il sistema deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che permettano di individuare eventuali carenze o errori nel funzionamento del sistema e la conseguente attivazione delle opportune azioni correttive.

e) Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno

Il sistema deve adattarsi ai principali cambiamenti che riguardano l'impresa, ivi comprese le modifiche della normativa fiscale.

f) Relazione agli organi di gestione

Il sistema deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti, contenente gli esiti dell'esame periodico e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito del monitoraggio.

- Esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime.

Entrate, va presentata alla Direzione Centrale Accertamento esclusivamente per via telematica attraverso Pec. La domanda di accesso va corre-

data dell'apposita documentazione contenente:

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

Secondo l'Agazia, infine, la mappa deve essere aggiornata:

- a) integrando gli elementi che, alla luce di un mutato contesto normativo, operativo o interpretativo, rappresentano un rischio per l'impresa;
- b) eliminando gli elementi che non costituiscono più un rischio attuale alla luce dei citati mutamenti.

Elenchi online e vantaggi reputazionali.
Sul sito dell'Agazia delle Entrate vengono pubblicati gli elenchi dei contribuenti che partecipano al programma di compliance.

La pubblicazione di questi elenchi costituisce, pertanto, in termini di reputazione (nazionale e internazionale) un rilevante beneficio per i soggetti ammessi al regime.

Permanenza e fuoriuscita dal regime

La permanenza del contribuente nel regime si rinnova tacitamente di anno in anno.

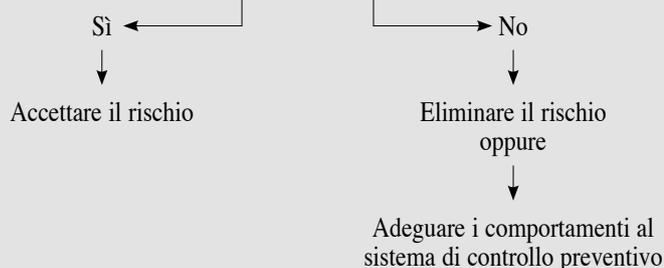
Con un provvedimento motivato, l'Agazia può escludere dal regime di adempimento

Sintesi del sistema di controllo del rischio fiscale

Azioni

1. Mappatura processi a rischio
2. Elenco rischi potenziali (per processo)
3. Analisi del sistema di controllo preventivo esistenti (protocolli)
4. Valutazione dei rischi residui (non coperti da controlli preventivi)

Valutazione del rischio accettabile



collaborativo i soggetti già ammessi per via della perdita dei requisiti o dell'inosservanza degli impegni assunti al momento di adesione al regime.

L'impresa che desiderasse uscire dal regime deve farlo presente formalmente all'Agazia delle Entrate con comunicazione scritta.

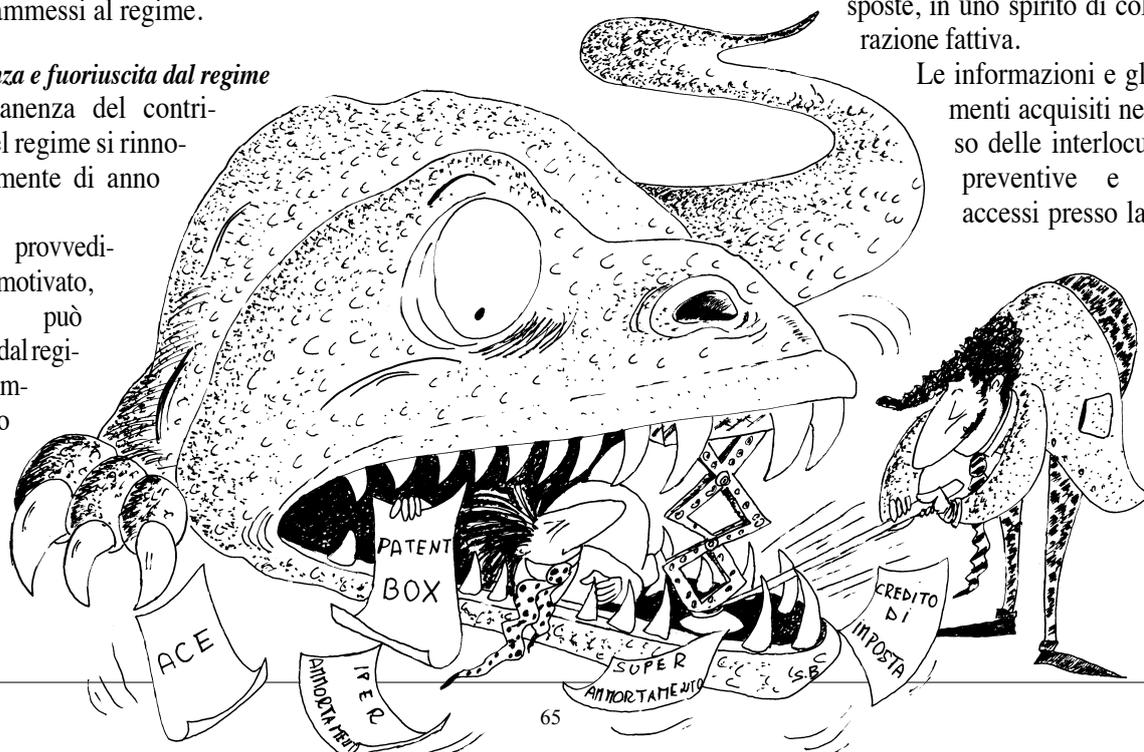
Una volta ammessi al regime, la sua permanenza in esso si rinnova tacitamente di anno in anno. L'impresa che desiderasse uscire dal regime di adempimento collaborativo deve farlo presente formalmente all'Agazia delle Entrate con comunicazione scritta.

La permanenza in esso si rinnova tacitamente di anno in anno. L'impresa che desiderasse uscire dal regime di adempimento collaborativo deve farlo presente formalmente all'Agazia delle Entrate con comunicazione scritta.

I doveri dell'Agazia delle Entrate

L'Agazia si impegna a promuovere relazioni con i contribuenti improntate a principi di collaborazione, correttezza e trasparenza. A tali fini l'ufficio competente (Ufficio Cooperative compliance) tiene un comportamento imparziale nella valutazione delle fattispecie rappresentate dal contribuente e si mostra aperto e reattivo nel fornire le risposte, in uno spirito di collaborazione fattiva.

Le informazioni e gli elementi acquisiti nel corso delle interlocuzioni preventive e degli accessi presso la sede



del contribuente e, in generale, nel corso dell'attività istruttoria, sono tutelate dal segreto d'ufficio.

L'ufficio utilizza le informazioni inerenti i rischi fiscali comunicati dal contribuente 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.

Gli elementi raccolti nell'ambito dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità e nelle attività di riscontro sull'operatività del sistema non costituiscono fonti di innesco per successive attività di controllo relative ad esercizi precedenti all'ingresso al regime, nei confronti del contribuente ammesso al regime (e di altre società appartenenti al medesimo gruppo societario).

I doveri di correttezza e trasparenza riguardo al trattamento degli elementi informativi acquisiti nel corso della procedura, restano fermi anche nel caso in cui il processo di verifica dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime si concluda con esito negativo o il contribuente ammesso venga successivamente escluso ovvero receda dal regime.

Doveri del contribuente

Il contribuente ammesso si impegna:

- a) a mantenere un efficace sistema di controllo interno per tutta la durata del regime, garantendone il costante aggiornamento nonché la capacità di intercettare i rischi derivanti dai cambiamenti che riguardano l'impresa e dalle mo-

difiche normative e di prassi che incidono sulla variabile fiscale;

- b) a offrire collaborazione all'ufficio competente per l'esecuzione dei controlli sul sistema e a dare attuazione alle modifiche ritenute necessarie all'esito di tali controlli;
- c) a comunicare, in modo tempestivo, le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e a condividere con l'Agenzia delle Entrate le informazioni relative al proprio sistema di controllo interno, incluse l'architettura generale, l'implementazione e l'efficacia dello stesso.

I doveri di collaborazione e trasparenza del contribuente comprendono, inoltre:

li carenze riscontrate sui rischi già individuati e dei nuovi rischi eventualmente individuati a seguito dell'attivazione delle procedure di monitoraggio o di aggiornamento della mappa dei rischi;

- la risposta, tempestiva ed esauriente, alle richieste di approfondimento effettuate dall'ufficio;
- la comunicazione di eventuali modifiche delle circostanze di fatto o di diritto sulla base delle quali è stata formulata una risposta o assunta una posizione condivisa nel corso delle interlocuzioni preventive;
- l'invio tempestivo all'ufficio del-

Il Sistema di controllo del rischio fiscale comporta l'adozione di alcuni mutamenti organizzativi, soprattutto per la necessità di prevedere specifiche attribuzioni di ruoli e responsabilità.

L'attribuzione dei ruoli e di responsabilità (che l'Agenzia, in linea generale, individua in tre livelli) può tradursi, nell'affidare il controllo come segue:

Primo livello: il controllo è affidato agli owner di processo es.: responsabile amministrativo, responsabile della contabilità, responsabile del personale ecc...

Secondo livello: il controllo (al cui interno è compresa la figura fondamentale del responsabile della funzione fiscale) è diretto a verificare l'efficacia e l'effettività dei controlli di primo livello e deve essere demandato ad una funzione che assicuri un elevato grado di indipendenza rispetto a quelle che effettuano il controllo di linea.

Terzo livello: questo controllo volto a valutare periodicamente l'adeguatezza del generale sistema di controllo dei rischi sia in termini di design sia in merito all'effettivo funzionamento, può essere svolto da una funzione interna (internal audit) o da un ente esterno (società di revisione) in grado, entrambi, di garantire valutazioni indipendenti.

- la trasmissione, in sede di richiesta di ammissione al regime, della mappa dei rischi relativi al primo periodo di imposta di applicazione del regime, individuati dal sistema di controllo interno dal momento della sua implementazione;
- la comunicazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi;
- la comunicazione delle operazioni che possono rientrare in forme di pianificazione fiscale aggressiva (a tal proposito, individuate preventivamente dall'Agenzia);
- la comunicazione delle eventua-

la relazione annuale agli organi di gestione (di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto).

Inoltre, i contribuenti ammessi al regime si impegnano a promuovere, all'interno della loro organizzazione, condotte improntate a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, mediante la comunicazione di standard comportamentali coerenti con gli stessi a tutti i livelli aziendali e a diffondere una cultura del controllo che coinvolga l'intera organizzazione.

Domenico Arena
già Direttore provinciale
di Brescia dell'Agenzia delle Entrate

Fonti normative e di prassi del nuovo regime opzionale

- D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (introduce il nuovo regime);
- Circolare 16 settembre 2016 n. 38/E (l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sulle modalità applicative del nuovo regime).
- Provvedimento Agenzia Entrate Prot. N 54237/del 14 aprile 2016 (detta le disposizioni applicative del nuovo regime).
- Provvedimento Agenzia Entrate Prot. N 101573 del 26 maggio 2017 (contiene disposizioni attuative del nuovo regime).