

CIRCOLARE N. 38/E



Roma, 16/09/2016

***OGGETTO: Articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. Decreto Certezza del Diritto). Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo.***

**INDICE**

|  |           |
|--|-----------|
| <b>PREMESSA .....</b>  | <b>3</b>  |
| <b>1. REQUISITI SOGGETTIVI .....</b>   | <b>8</b>  |
| <b>2. REQUISITI ESSENZIALI DEL SISTEMA DI CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE .....</b>                            | <b>14</b> |
| <b>3. MODALITA' DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA E DOCUMENTAZIONE .....</b>                                     | <b>25</b> |
| <b>4. ELENCO PUBBLICO DEGLI ADERENTI AL REGIME.....</b>  | <b>32</b> |
| <b>5. SEMPLIFICAZIONI E INTERPELLO BREVE .....</b>   | <b>33</b> |
| <b>6. GARANZIE PER I RIMBORSI DI IMPOSTA.....</b>  | <b>37</b> |
| <b>7. RIDUZIONE DELLE SANZIONI .....</b>   | <b>40</b> |
| <b>8. ELENCO DELLE OPERAZIONI, DELLE STRUTTURE E DEGLI SCHEMI DI PIANIFICAZIONE FISCALE AGGRESSIVA .....</b> | <b>42</b> |
| <b>9. FUORIUSCITA DAL REGIME.....</b>  | <b>44</b> |
| <b>10. COMPETENZA ESCLUSIVA .....</b>  | <b>49</b> |
| <b>11. RESPONSABILITA' DEI FUNZIONARI DELL'UFFICIO.....</b>  | <b>50</b> |

## **PREMESSA**

Il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, rubricato “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23” (di seguito anche “decreto”), ha introdotto nell’ordinamento il regime di adempimento collaborativo (di seguito anche “regime”) al fine di promuovere forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra l’Amministrazione finanziaria e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (di seguito anche “sistema di controllo del rischio fiscale”).

Il regime introduce importanti elementi di innovazione nel rapporto tributario, prevedendo nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva con l’Agenzia delle entrate, con la possibilità di pervenire a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o dell’assolvimento di altri obblighi tributari. Tale previsione offre l’opportunità di gestire le situazioni di incertezza attraverso un confronto preventivo su elementi di fatto che può ricomprendere anche l’anticipazione del controllo e si presta, pertanto, a prevenire e a risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali.

L’articolo 6 del decreto prevede diversi effetti di natura premiale per le imprese che intendono aderire al regime quali: *i)* la possibilità di accedere a una 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 o della eventuale documentazione integrativa richiesta; *ii)* l’applicazione di sanzioni ridotte alla metà, e comunque in misura non superiore al minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell’accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, laddove l’Agenzia delle entrate non condivide la posizione dell’impresa;

*iii)* l'esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette e indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime; *iv)* la pubblicazione sul sito istituzionale dell'Agenzia dell'elenco dei contribuenti che hanno aderito al regime.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016 (di seguito anche "provvedimento") sono state dettate le prime disposizioni attuative del regime, con particolare riferimento ai requisiti soggettivi, ai requisiti essenziali del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, alle modalità di presentazione della domanda e della documentazione allegata, nonché alla verifica dei requisiti di ammissione da parte dell'ufficio competente.

Per quanto concerne i **requisiti soggettivi** le disposizioni vigenti prevedono che, in fase di prima attuazione, possono accedere al regime i "contribuenti" con volume di affari o di ricavi non inferiori a dieci miliardi di euro ovvero a un miliardo di euro in caso di presentazione della domanda per il Progetto Pilota di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013 e le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle entrate, prestata a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. "*Decreto Internazionalizzazione*"), indipendentemente dal volume di affari o dai ricavi.

A tale riguardo, nell'ambito del provvedimento è stato specificato che i contribuenti non residenti devono avere una stabile organizzazione in Italia.

È stato inoltre chiarito che, nelle ipotesi di avvenuta presentazione dell'istanza di interpello sui nuovi investimenti, l'accesso all'istituto dell'adempimento collaborativo è riservato alla struttura deputata ad effettuare l'investimento sul territorio dello Stato, sia essa una impresa residente o una stabile organizzazione del soggetto non residente.

Sempre in tema di requisiti soggettivi, sono state introdotte specifiche disposizioni in materia di gruppi di imprese estendendo la partecipazione al regime anche alle società che svolgono funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale non aventi i requisiti dimensionali di accesso al regime e appartenenti a gruppi di imprese nei quali uno o più contribuenti rispetta i requisiti dimensionali di uno o dieci miliardi di euro.

Analoga previsione è stata disposta per i soggetti che hanno partecipato al Progetto Pilota. In questi casi se la domanda per il Progetto Pilota è stata presentata dall'impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale è stato disciplinato l'accesso, con la soglia dimensionale del miliardo di euro, anche a tutte le imprese facenti parte del medesimo gruppo societario.

Per quanto riguarda **i requisiti essenziali del sistema di controllo del rischio fiscale** il provvedimento individua le caratteristiche fondamentali del sistema, in conformità alle previsioni del decreto e alle raccomandazioni OCSE contenute nel *Report* del mese di maggio 2013 “*Co-operative Compliance; A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*” e nelle recenti *Guidelines* 2016, contenute nel documento “*Building better tax control framework*”.

Tali requisiti sono declinati in sei punti essenziali: *a)* Strategia fiscale, *b)* Ruoli e responsabilità, *c)* Procedure, *d)* Monitoraggio, *e)* Adattabilità rispetto al contesto interno ed esterno, *f)* Relazione agli organi di gestione.

Nei successivi paragrafi, il provvedimento detta disposizioni attuative relativamente alle **modalità di presentazione della domanda**, il cui modello viene contestualmente approvato, al contenuto della documentazione da allegare all'istanza, il cui deposito può avvenire anche successivamente all'invio della domanda di ammissione, entro il termine massimo di trenta giorni, e alle modalità di svolgimento del procedimento di ammissione, che può articolarsi in più incontri e

che deve concludersi entro centoventi giorni dal ricevimento dell'istanza o della documentazione.

Infine, il provvedimento contiene una **disposizione di chiusura** a mente della quale se successivamente all'ammissione al regime, emergano rischi fiscali non individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale o non comunicati all'ufficio competente, l'Agenzia delle entrate può disporre con provvedimento motivato l'esclusione del contribuente dal regime, previa valutazione della rilevanza dei rischi fiscali non individuati o non comunicati.

Tanto premesso, in occasione di incontri tenutisi con interlocutori istituzionali sono stati posti all'attenzione della scrivente diversi quesiti e dubbi applicativi concernenti l'implementazione del nuovo regime, con particolare riguardo ai temi trattati nel citato provvedimento.

In particolare, nelle giornate del 16 e 17 giugno si è tenuto in Roma presso la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate il convegno "*Adempimento collaborativo: nuova frontiera della compliance*". Il convegno ha aperto un confronto diretto con il mondo delle imprese, dei professionisti e delle associazioni di categoria su temi applicativi che riguardano il regime e sulle sue prospettive.

Nel corso dei lavori sono stati forniti chiarimenti in merito alle disposizioni che definiscono i requisiti soggettivi di accesso al regime, con riferimento alla disposizione che estende la partecipazione al regime alle società del gruppo che svolgono "funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale", sono stati approfonditi i profili di *Corporate Governance* che coinvolgono l'implementazione del *Tax Control Framework*, con particolare riguardo all'individuazione di "ruoli e responsabilità", è stata declinata la modalità di "mappatura dei rischi fiscali" ed è stato chiarito il concetto di "rischio rilevante" la

cui mancata comunicazione o individuazione determina la potenziale fuoriuscita dal regime.

Sono stati, inoltre, anticipati alcuni temi centrali dell'istituto che costituiranno oggetto di approfondimento nei successivi provvedimenti di attuazione, attualmente allo studio dell'Agenzia delle entrate, quali: i) l'ambito oggettivo della previsione di cui all'articolo 6, comma 3, del decreto, ii) le modalità e i tempi della pubblicazione delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva prevista dall'articolo 5, comma 1, del decreto, iii) gli effetti dell'eventuale fuoriuscita dal regime, con particolare riguardo al trattamento degli elementi informativi acquisiti durante il periodo di collaborazione, iv) la competenza per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo prevista dall'articolo 7, comma 1, del decreto.

Il presente documento riassume gli esiti dei suddetti lavori e contiene chiarimenti e soluzioni interpretative sui quesiti pervenuti dalle Associazioni di categoria.

## **1. REQUISITI SOGGETTIVI**

### ***1.1 Domanda***

*Al punto 2.1, lettera c), del provvedimento è specificata la possibilità di accedere al regime per le imprese che "intendano dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia" relativa all'interpello sui nuovi investimenti (di cui all'articolo 2 del d. lgs. n. 147 del 2015). Per poter aderire al regime di adempimento collaborativo occorre aver completato il programma di investimento oggetto dell'interpello?*

### **Risposta**

Ai fini dell'adesione al regime non è necessario aver completato l'investimento, ma è sufficiente aver intenzione di dare esecuzione allo stesso secondo le indicazioni contenute nella risposta fornita dall'Agenzia delle entrate a seguito di interpello. A tal proposito si evidenzia che ai sensi del punto 2.3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 maggio 2016, l'ufficio *Cooperative compliance* è competente alla verifica della corretta applicazione dei pareri resi in sede di interpello. In particolare, nel corso di tale istruttoria, l'ufficio verificherà che l'investimento venga realizzato e che la risposta all'interpello venga rispettata. Gli esiti di tale verifica saranno valutati anche ai fini della permanenza nel regime.

### ***1.2 Domanda***

*Il punto 2.5 del provvedimento afferma che il soggetto che intende aderire al regime può richiedere anche l'ammissione dell'impresa che svolge "funzioni di indirizzo" sul tax control framework e che ciò deve avvenire "in sede di presentazione della domanda". Al riguardo si chiede di chiarire:*



*a. cosa deve intendersi per “funzione di indirizzo”? In particolare, è possibile far aderire “per trascinamento” l’impresa del gruppo che presentò la domanda di partecipazione al progetto pilota pur non essendo la holding, ma che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo di gestione del rischio fiscale?;*

*b. è possibile includere tale impresa anche in un secondo momento? Eventualmente, è necessario presentare una nuova domanda di adesione al regime o è sufficiente integrare la prima?*

### **Risposta**

a) Per “funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale” si intende la sussistenza di una relazione organizzativa in forza della quale un soggetto ha il potere di emanare direttive in ordine alle linee di indirizzo del sistema di controllo interno, verificando che esso sia coerente con gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell’impresa, e coordinare l’attuazione delle citate direttive. Tale soggetto può anche essere diverso da quello che definisce e approva gli indirizzi strategici; in tali ipotesi, l’ingresso “per trascinamento” riguarderà sia il primo che il secondo soggetto.

Ai sensi dei punti 2.5 e 2.6 del provvedimento, l’ingresso per “trascinamento” è consentito al fine di avere una completa rappresentazione dei processi aziendali e del sistema di controllo; esso riguarda tutti soggetti che svolgono “funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale” a prescindere dal fatto che abbiano presentato o meno domanda per il progetto pilota. Nel caso specifico, ai sensi del punto 2.6, se la società che svolge funzioni di indirizzo come sopra definite, anche diversa dalla *holding*, ha presentato domanda per il progetto pilota e non possiede i requisiti dimensionali, le società appartenenti al medesimo gruppo avranno accesso al regime con il limite dimensionale del

miliardo e potranno a loro volta far entrare per “trascinamento” la società che ha presentato domanda.

b) L’ingresso del soggetto che svolge funzioni di indirizzo in un secondo momento è ammissibile qualora, in sede di istruttoria di ammissione o successivamente, l’Amministrazione e il contribuente convengano sulla necessità di includere lo stesso per il conseguimento delle finalità di cui al punto 2.5 del provvedimento. In tali casi sarà sufficiente un’integrazione della domanda originaria. L’ingresso del nuovo soggetto ha effetti dal periodo di imposta nel corso del quale viene effettuata l’integrazione. La possibilità di integrare la domanda anche successivamente all’ammissione è altresì riconosciuta nel caso di “trascinamento” di cui al punto 2.6 del Provvedimento.

### ***1.3 Domanda***

***Il punto 2.6 del provvedimento chiarisce la possibilità di estendere l’accesso al regime di adempimento collaborativo ai soggetti che integrano la soglia dimensionale di un miliardo di euro qualora al progetto pilota abbia partecipato un’impresa del “gruppo” che, pur non avendo i requisiti dimensionali, svolge funzioni di indirizzo sul Tax control framework. A tale riguardo, quale interpretazione deve essere data alla nozione di “gruppo”?***

### **Risposta**

Per “gruppo” di imprese si intendono le società residenti ovvero non residenti con stabile organizzazione in Italia, inserite nell’area di consolidamento civilistico o comunque soggette a “direzione e coordinamento” da parte del medesimo soggetto, incluse le stabili organizzazioni di tali soggetti non residenti.

### ***1.4 Domanda***

*L'inclusione nel regime dell'impresa del gruppo che svolge funzioni di indirizzo in relazione al Tax control framework può essere richiesta anche dai soggetti che vi accedono mediante la procedura dell'interpello sui nuovi investimenti, tenuto conto che il punto 2.5 del provvedimento richiama espressamente solo i soggetti di cui alle lettere a) e b) del punto 2.1?*

### **Risposta**

Nonostante il punto 2.5 non richiami espressamente la lettera c) del punto 2.1, si ritiene, per motivi di coerenza, che tale facoltà possa essere esercitata anche dai soggetti che accedono al regime mediante la procedura dell'interpello sui nuovi investimenti, qualora la richiesta di ingresso per trascinamento riguardi un soggetto residente ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto non residente e risponda all'esigenza, declinata al punto 2.5 del provvedimento, di fornire all'amministrazione finanziaria un sistema di controllo del rischio fiscale idoneo al conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto.

### **1.5 Domanda**

*Il punto 2.2 del provvedimento collega la valutazione dei requisiti dimensionali, previsti dal punto 2.1 per l'accesso al regime, al "valore più elevato" tra i ricavi e il volume d'affari indicati, rispettivamente, nel bilancio e nella dichiarazione ai fini IVA dell'anno precedente a quello di presentazione dell'istanza e dei due precedenti. Si chiede di precisare che la formulazione adottata dal provvedimento vada intesa nel senso che il requisito dimensionale è soddisfatto se, quanto meno in uno dei tre periodi di osservazione, alternativamente i ricavi o il volume d'affari superino le soglie fissate dal punto 2.1.*

### **Risposta**

Il requisito dimensionale è soddisfatto se, almeno in uno dei tre periodi di osservazione, alternativamente i ricavi o il volume d'affari raggiungano le soglie fissate dal punto 2.1.

### **1.6 Domanda**

*Per i soggetti non residenti, in base al punto 2.4 del provvedimento, i requisiti dimensionali sono riferiti ai ricavi e al volume d'affari della stabile organizzazione in Italia, relativi all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda o ai due anteriori: poiché il punto 2.4 non fa riferimento al "valore più elevato" si chiede di precisare che, come per i soggetti residenti di cui al punto 2.2, la soglia dimensionale debba intendersi integrata se, quanto meno in uno dei tre periodi oggetto di osservazione, alternativamente i ricavi o il volume d'affari della stabile organizzazione in Italia siano superiori al limite previsto dal punto 2.1.*

### **Risposta**

Anche per i soggetti non residenti sono valide le soglie dimensionali identificate secondo i criteri di cui al punto 2.2 del provvedimento.

### **1.7 Domanda**

*Il punto 2.2 del provvedimento correla il requisito dimensionale ai "ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio". Poiché il provvedimento si riferisce ai ricavi contabili, si deve intendere che non si tratti dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR, cui rinvia, invece, il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 54291 del 2009, che stabilisce i criteri per l'individuazione dei contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a cento milioni di euro. Si chiede pertanto di chiarire se, per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, rilevano i*

*componenti del valore della produzione registrati nelle voci A1 e A5 del conto economico, con esclusione, tra l'altro, di componenti finanziarie e straordinarie, nonché delle variazioni di rimanenze, laddove, per i soggetti IAS adopter, assumono rilevanza anche i ricavi contabilizzati secondo il principio contabile IAS 11 relativo ai lavori su commessa.*

### **Risposta**

Secondo quanto affermato al punto 2.2 del provvedimento i ricavi da considerare sono quelli indicati, “secondo i corretti principi contabili”, nei bilanci relativi ai periodi oggetto di osservazione. Pertanto, per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali assumono rilevanza le voci A1 e A5 del valore della produzione, con esclusione delle “Variazioni dei lavori in corso su ordinazione”, indicate nella voce A3 del valore della produzione (OIC 12).

Per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali rilevano anche i ricavi relativi ai lavori su commessa, secondo il principio contabile IAS 11.

## **2. REQUISITI ESSENZIALI DEL SISTEMA DI CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE**

### ***2.1 Domanda***

*Il punto 3.3, lettera a) del provvedimento prevede che il sistema di controllo del rischio fiscale contenga una chiara e documentata strategia fiscale del contribuente, nella quale siano indicati gli obiettivi dei vertici aziendali in relazione alla variabile fiscale. Nel declinare in concreto il contenuto della strategia fiscale, possono essere di ausilio le indicazioni di dettaglio fornite nelle recenti Guidelines dell'OCSE?*

### **Risposta**

Premesso che non si intende proporre un documento predefinito di strategia fiscale, lasciando al contribuente ampia autonomia di scelta nel declinare i contenuti della stessa, in questa sede ci si limita a definire i punti cardine della strategia fiscale, facendo riferimento alle recenti *Guidelines* 2016 dell'OCSE contenute nel documento “*Building better tax control framework*”.

Nell'ambito delle citate linee guida la *tax strategy* viene definita come un documento scritto e firmato dagli amministratori di vertice della società contenente un piano di azione di lungo periodo che, sia a livello strategico sia a livello operativo, definisca gli obiettivi della società nella gestione della variabile fiscale.

Secondo l'OCSE la strategia fiscale deve riflettere innanzitutto la propensione al rischio fiscale dell'impresa ovvero il livello di rischio (fiscale) che il contribuente intende assumere per il perseguimento dei suoi obiettivi strategici, che si manifesta nella sua disponibilità ad adottare comportamenti che potrebbero comportare contestazioni di natura fiscale.

La strategia fiscale dovrebbe includere 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 manager di vertice rispetto alla variabile fiscale, l'adozione di procedure dettagliate a presidio dei rischi fiscali con l'individuazione di ruoli e responsabilità e, ovviamente, l'approccio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (impegno alla trasparenza, utilizzo di strumenti quali *ruling*, interpelli, predisposizione di oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento).

Inoltre, secondo l'OCSE, la strategia fiscale dovrebbe ricomprendere anche la definizione in chiave pratica del cosiddetto principio del *Tone at the top* e la descrizione dei cosiddetti *soft controls*. Trattasi, ad esempio, di codici di condotta inerenti l'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.

A tale riguardo, per assicurare una piena consapevolezza del *top management* sulla gestione del rischio fiscale si ritiene consigliabile un pieno coinvolgimento del responsabile della funzione fiscale nella redazione e presentazione agli Organi di Gestione della relazione annuale prevista dall'art. 4, comma 2, del decreto.

Nel caso di società il cui sistema di controllo del rischio fiscale è definito e implementato dalla casa madre non residente, in sede di presentazione di istanza di ammissione al regime deve essere prodotta anche la strategia fiscale del gruppo se questa ha riflessi nei confronti della *subsidiary* italiana.

## **2.2 Domanda**

***Secondo il punto 4.5, lettera b) del provvedimento, la domanda di accesso al regime deve essere corredata dalla documentazione relativa alla strategia fiscale. Si chiede di precisare al riguardo se e con quale tempistica tale***

*documento debba essere successivamente aggiornato e secondo quali modalità gli eventuali aggiornamenti debbano essere comunicati all'Agenzia delle entrate.*

### **Risposta**

Il documento di strategia fiscale deve essere tempestivamente aggiornato ogni qualvolta intervengano cambiamenti, a livello strategico od operativo, degli elementi essenziali come descritti nella risposta precedente. Il documento aggiornato andrà comunicato tramite posta elettronica certificata al medesimo ufficio di presentazione dell'istanza di adesione.

### **2.3 Domanda**

*Il punto 3.3, lettera b) del provvedimento, nel precisare i ruoli e le responsabilità che il sistema di controllo del rischio fiscale deve attribuire, puntualizza che devono essere indicate persone "con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti". A tale riguardo si chiede di chiarire:*

- a. come deve essere interpretato l'inciso "criteri di separazione dei compiti"?*
- b. per "separazione" deve intendersi quella tra la funzione fiscale e le funzioni di business?*
- c. sulla base di quali criteri verrebbero valutati aspetti quali l'adeguatezza dell'esperienza e l'eccesso di concentrazione dei compiti in capo ad uno stesso soggetto?*

### **Risposta**

a) Si precisa fin da subito che non sarebbe realistico né auspicabile aspettarsi che l'applicazione pratica del principio di separazione dei compiti produca risultati identici per tutte le società aderenti al regime. Per tale motivo non si fornirà, in



questo contesto, un modello *standard* valido per ogni impresa e per ogni settore, poiché il livello e la pervasività della separazione dei compiti dipende, tra i vari fattori, anche dal grado di maturità del *Tax Control Framework* oltre che dalle dimensioni, dalla complessità e dal profilo di rischio dell'impresa.

Ciò premesso, l'applicazione del principio di *segregation of duties* costituisce uno degli elementi portanti del sistema di controllo interno e può essere intesa sia in senso orizzontale sia verticale.

In senso orizzontale, secondo il documento emesso dal *Committee of Sponsoring of the Treadway Commission*, noto come *COSO Framework*, la separazione dei compiti consiste nel ripartire compiti e responsabilità tra gli operatori che intervengono nel medesimo processo allo scopo di evitare una eccessiva concentrazione degli stessi, riducendo così la probabilità che si verifichino errori o comportamenti inappropriati o fraudolenti, grazie al controllo che ogni soggetto interessato dal processo può esercitare sull'operato degli altri soggetti coinvolti.

La segregazione di compiti e responsabilità è attuata in relazione alla natura delle attività, nonché al grado e alla tipologia di rischio associato all'attività medesima, evitando inefficienze organizzative. Come accennato, l'applicazione pratica di tale principio dipende, infatti, anche dalle risorse, umane e materiali, di cui l'impresa dispone. In tale ottica, in assenza di risorse idonee a garantire un'adeguata ripartizione dei compiti nell'ambito delle diverse linee di controllo, potranno essere definiti e attuati idonei controlli compensativi, anche esterni, volti a ridurre ad un livello accettabile il rischio generato dalla mancata segregazione.

In senso verticale, il principio di separazione dei compiti si risolve nell'esigenza di assicurare la necessaria separatezza tra le funzioni operative e quelle di controllo, al fine di evitare conflitti di interessi (vedi anche circolare Banca d'Italia n. 285 del 17 dicembre 2013).

Tale principio trova una esemplificazione pratica nelle procedure di gestione dei rischi previste dai sistemi di misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale che prevedono tre diverse linee di controllo:

- controllo di primo livello, o “controllo di linea”, diretto a verificare l’applicazione dei processi e delle procedure aziendali nell’ottica della completa aderenza alle norme fiscali applicabili. Tale controllo è attuato dalle funzioni operative relativamente ai processi e alle procedure di loro pertinenza e quindi, oltre che dalle funzioni di business o organizzative, dalla funzione fiscale con specifico riguardo agli adempimenti tributari di propria competenza e all’attività di consulenza da essa svolta nei confronti delle altre unità operative della società;
- controllo di secondo livello, diretto alla valutazione dell’efficacia e dell’effettività dei controlli di primo livello; concorre al processo di identificazione, misurazione e gestione del rischio fiscale. Tale controllo è demandato ad una funzione che assicuri un elevato grado di indipendenza rispetto a quelle che effettuano il controllo di primo livello.

A mero titolo esemplificativo, l’esecuzione di tali attività può essere affidata ad una unità fornita di specifiche competenze fiscali, appartenente alla funzione di *compliance*, (come già accade, ad esempio, nel settore bancario in adozione del modello tracciato nella Circolare n. 285 della Banca d’Italia) o a una unità inserita nella funzione fiscale, ma “segregata”, sotto il profilo organico e funzionale, da quelle cui sono demandati gli adempimenti e la consulenza in materia fiscale. In aggiunta, a seconda dei casi, potranno essere previsti specifici organismi aziendali, quali ad esempio comitati rischi di natura endo-consiliare o manageriale o altri organi analoghi, nel cui ambito siano individuabili competenze specialistiche in materia fiscale. All’interno di tali organismi è consigliabile la partecipazione del responsabile della funzione fiscale;

- controllo di terzo livello, svolto da una funzione interna o da un ente esterno, ha l’obiettivo di valutare periodicamente l’adeguatezza del sistema di controllo dei

rischi in generale e quindi, nello specifico anche di quelli fiscali, in termini di disegno ed effettivo funzionamento, attraverso valutazioni indipendenti. Le valutazioni espresse dalla funzione di controllo di terzo livello rappresentano un contributo qualitativo professionale sull'affidabilità del sistema nel suo complesso.

Si ribadisce che l'esemplificazione pratica appena declinata non costituisce un modello vincolante per le imprese che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo. L'adeguatezza delle procedure di controllo in concreto adottate dai singoli contribuenti verrà valutata, caso per caso, anche in sede di eventuale *pre-filing*.

**b)** Dal punto di vista operativo, nel rispetto del già citato principio della “separatezza” delle funzioni operative dalle funzioni di controllo, per separazione dei compiti non si intende “segregazione” delle funzioni di *business* dalla funzione fiscale. Anzi, a tal proposito è necessario un pieno e costante coinvolgimento della funzione fiscale a monte delle decisioni di *business*, favorendo un'interazione critica per l'assunzione di decisioni consapevoli in relazione ad ogni aspetto della vita aziendale suscettibile di interessare la variabile fiscale.

Tale coinvolgimento è assicurato in presenza di processi che prevedano la tempestiva partecipazione istituzionale del responsabile della funzione fiscale (o di suoi delegati, sotto la sua responsabilità) ai comitati in cui sono valutate o decise le operazioni e i progetti rilevanti relativi alla società e/o al gruppo di appartenenza, ferma restando l'evidente possibilità di calibrare tali partecipazioni e processi in base al criterio di proporzionalità e al tipo di attività svolta.

**c)** Per assicurare l'indipendenza delle funzioni aziendali di controllo, come finora individuate, tali funzioni devono disporre dell'autorità, delle risorse e delle competenze necessarie per lo svolgimento dei loro compiti. Il personale preposto

alle diverse attività deve essere adeguato per numero, esperienza, competenze tecnico-professionali e aggiornamento.

Si ritiene inoltre auspicabile che i responsabili delle funzioni di controllo in materia fiscale siano collocati in posizione gerarchico-funzionale adeguata e abbiano accesso diretto (se presente, unitamente alla funzione di *compliance*) agli organi sociali, comunicando con essi senza restrizioni o intermediazioni. Anche tale aspetto potrà essere valutato in sede di istruttoria nell'ambito delle verifiche relative alla sussistenza di un'organizzazione interna idonea ad assicurare il corretto funzionamento del regime di adempimento collaborativo.

#### **2.4 Domanda**

*Il punto 3.1 del provvedimento specifica che i soggetti che richiedono l'ammissione al regime di adempimento collaborativo devono essere in possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, ferma restando l'autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi. Sulla base della normativa finora adottata, nell'ipotesi in cui l'impresa abbia implementato il sistema di controllo del rischio fiscale entro la fine del periodo d'imposta 2016 e presenti la domanda di adesione entro il 31 dicembre del medesimo anno, corredata dalla documentazione di cui al punto 4.5 del provvedimento, il regime si applicherà dal medesimo periodo d'imposta 2016. Il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate nella valutazione del sistema di controllo del rischio fiscale dell'impresa terrà conto del fatto che lo stesso è stato implementato entro la fine del periodo d'imposta 2016, ma diverrà pienamente operativo soltanto per le operazioni/attività successive all'implementazione dello stesso?*

**Risposta**

A norma dell'articolo 7, comma 2, del decreto, il regime di adempimento collaborativo si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia delle entrate; pertanto, il contribuente che si trovi nella situazione descritta nella domanda potrà essere ammesso al regime, con decorrenza dal periodo di imposta 2016, in quanto in possesso di un sistema di controllo del rischio fiscale completo in tutti i suoi elementi e quindi *“in grado di garantire all'impresa un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali”*. L'efficacia in concreto dei singoli controlli sarà valutata dall'ufficio nel corso della procedura. Di conseguenza, l'annualità potrà essere oggetto di maggiori approfondimenti rispetto ai contribuenti che abbiano un sistema di controllo del rischio fiscale pienamente operativo.

### **2.5 Domanda**

*Il punto 3.2 del provvedimento chiarisce che il sistema di controllo del rischio fiscale è considerato efficace se garantisce all'impresa “un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione”. A tale riguardo si chiede di chiarire come tale previsione si correli con quella di risk assessment fiscale ed in particolare con la mappa dei rischi fiscali citata al punto 4.5 lettera e) del provvedimento. A tale riguardo si evidenzia che all'interno delle imprese coesistono diversi processi in grado di influenzare direttamente o indirettamente la variabile fiscale. Tali processi sono già sottoposti a controllo per scopi diversi rispetto a quelli perseguiti dal regime di adempimento collaborativo, come ad esempio avviene per il controllo sui processi contabili previsto dalla legge n. 262 del 28 dicembre 2005.*

### **Risposta**

Premesso che qualunque operazione, in linea teorica, può incidere direttamente o indirettamente sulla variabile fiscale, si chiarisce che il provvedimento richiede la predisposizione di una mappa dei rischi fiscali, comprensiva anche dei rischi che derivano o insistono su processi aziendali diversi da quelli prettamente fiscali.

Per quanto riguarda i processi già sottoposti a controlli stabiliti a scopi diversi rispetto al fiscale, quali ad esempio il processo contabile, fermo restando che la mappa dei rischi non dovrà contenere l'indicazione analitica dei controlli e dei rischi, rispettivamente posti in essere e individuati nell'ambito dei sistemi approntati ai sensi delle relative normative di settore, per i quali si terrà conto “...degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza”, la mappa dovrà contenere l'indicazione dei presidi specifici implementati dal sistema di rilevazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, sulle fattispecie caratterizzate da maggiore incertezza interpretativa per quanto riguarda gli aspetti fiscali.

## **2.6 Domanda**

*Il punto 3.3 del provvedimento richiede che il sistema di controllo del rischio fiscale garantisca la “conoscibilità a tutti i livelli aziendali”. Con tale formulazione si intende la necessità di un'attività di “informazione” ovvero di “formazione” rivolta ai livelli aziendali?*

## **Risposta**

La cultura del controllo deve avere una posizione di rilievo nella scala dei valori aziendali: non riguarda solo le funzioni aziendali di controllo, ma coinvolge tutta l'organizzazione aziendale. A tali fini, l'attività di informazione sui rischi fiscali

deve promanare dall'alto ed essere diffusa a tutti i livelli aziendali (ovviamente direttamente o indirettamente coinvolti nei processi che possono avere effetti fiscali). Potrebbero essere d'ausilio a questo scopo eventuali sistemi informatici tra i quali si cita a titolo di esempio la predisposizione di *forum* o portali. Al fine di agevolare lo sviluppo e la diffusione a tutti i livelli di una cultura del rischio fiscale è auspicabile lo sviluppo e l'attuazione di programmi di formazione per sensibilizzare tutti i dipendenti coinvolti nella gestione del rischio fiscale, non solo quelli specializzati in area fiscale.

### **2.7 Domanda**

***Il punto 3.3, lettera c), n. 2, del provvedimento richiede la misurazione del rischio fiscale “in termini quantitativi e qualitativi”. Quali sono i parametri attesi per la valutazione quantitativa?***

### **Risposta**

I parametri attesi per la valutazione quantitativa delle fattispecie di rischio, astrattamente individuate, devono basarsi sulla ponderazione di diversi fattori in ragione delle peculiarità delle singole imprese, anche sulla base dei criteri e delle metodologie già utilizzati nell'ambito degli esistenti sistemi di controllo. L'adeguatezza dei parametri in concreto adottati verrà valutata, caso per caso, anche in sede di eventuale *pre-filing*, tenendo conto delle peculiari caratteristiche dalle singole imprese.

### **2.8 Domanda**

***Qualora l'impresa aderente al regime di adempimento collaborativo sia il soggetto consolidante nel regime di consolidato fiscale ai fini IRES e/o la capogruppo del regime di liquidazione dell'IVA di gruppo, il sistema di***

*controllo del rischio fiscale deve estendersi a tutte le società consolidate ai fini IRES e controllate ai fini IVA?*

**Risposta**

Nel caso di soggetto consolidante non si ravvede l'obbligo di estendere il sistema di controllo del rischio fiscale a tutte le società consolidate ai fini IRES e controllate ai fini IVA.



### **3. MODALITA' DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA E DOCUMENTAZIONE**

#### **3.1 Domanda**

*Nell'eventualità in cui l'accesso al regime sia richiesto anche per l'impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo e gestione del rischio fiscale (punto 2.5 del provvedimento) la relazione annuale agli organi di gestione dell'impresa cui fa riferimento l'articolo 4, comma 2, del decreto e il punto 3.3, lettera f), del provvedimento è unicamente quella indirizzata agli organi di quest'ultima?*

#### **Risposta**

Ai sensi di quanto stabilito dall'articolo 4, comma 2, del decreto il “*sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate*”. Il punto 3.3, lettera f), del provvedimento chiarisce i contenuti di tale relazione stabilendo che: “*Il sistema deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione, per l'esame e le valutazioni conseguenti, contenente gli esiti dell'esame periodico e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito di monitoraggio*”.

La lettera f) del comma 1 dell'articolo 5 del decreto impone l'obbligo in capo all'Agenzia delle entrate di tenere in debita considerazione anche gli “*esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione*” di cui al comma 2 dell'articolo 4 citato.

Nell'eventualità in cui l'accesso al regime sia richiesto anche per l'impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo, si ritiene sufficiente l'invio della sola relazione indirizzata agli organi di quest'ultima, purché detta relazione: 1) includa anche gli esiti degli esami periodici e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari degli altri soggetti del gruppo aderenti al regime; 2) descriva le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare ad eventuali carenze riscontrate in capo a tali soggetti.

In tali ipotesi, la relazione dovrà essere oggetto di esame e di valutazione anche da parte degli organi di gestione delle altre società del gruppo aderenti al regime, limitatamente alla parte ad esse riferibile.

### **3.2 Domanda**

***Il punto 4.5 del provvedimento indica la documentazione da allegare all'istanza di adesione. Tale documentazione deve essere redatta esclusivamente in italiano?***

### **Risposta**

Il provvedimento al punto 4.5 indica i documenti di cui la domanda di accesso al regime deve essere necessariamente corredata. In particolare, il provvedimento individua tali documenti in quelli atti a descrivere: 1) l'attività svolta dall'impresa; 2) la strategia fiscale adottata; 3) il sistema di controllo del rischio fiscale adottato e delle sue modalità di funzionamento; 4) la mappa dei processi aziendali; 5) la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale dal momento della sua implementazione e dei controlli previsti. Inoltre, ai sensi di quanto stabilito dal successivo punto 4.6 dello stesso provvedimento, il contribuente può produrre ogni documentazione ritenuta utile

al fine di permettere all’Agenzia delle entrate di esprimere un compiuto giudizio sull’ ammissibilità dell’istanza presentata.

Fermo restando l’obbligo dell’utilizzo della lingua italiana per la redazione delle istanze e delle memorie da presentarsi all’ufficio *Cooperative compliance*, ivi inclusa l’istanza di interpello abbreviato, la documentazione a corredo di quest’ultime può essere inoltrata anche in inglese o in francese.

### **3.3 Domanda**

***Esistono dei requisiti minimi di documentazione?***

#### **Risposta**

Il provvedimento al punto 5.1 dispone che: *“L’ufficio competente per la valutazione dei requisiti di ammissibilità per l’accesso al regime verifica i requisiti del sistema secondo criteri di comprensione del business, imparzialità, proporzionalità, trasparenza e reattività, proponendo, eventualmente, gli interventi ritenuti necessari ai fini dell’ammissione al regime”*.

I requisiti minimi di documentazione sono quelli individuati nel punto 4.5 del provvedimento. Il corredo documentale da allegare alla domanda deve essere idoneo a consentire all’ufficio una prima valutazione sulla completezza ed efficacia del sistema di controllo, fermo restando che eventuali carenze documentali o necessità di approfondimenti sulla documentazione presentata potranno, rispettivamente, essere sanate o soddisfatte nel corso dell’istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità per l’accesso al regime. In tale prospettiva, giova ricordare che, ai sensi dei successivi punti 5.3 e 5.4 del provvedimento, *“in caso di richiesta di ulteriore documentazione ovvero di interventi ritenuti necessari ai fini dell’ammissione al regime, i termini di cui all’articolo 7, comma 2, del decreto, si intendono sospesi sino alla presentazione della stessa all’ufficio competente per la valutazione dei requisiti di ammissibilità*

*per l'accesso al regime, ovvero sino alla presa d'atto dell'avvenuta implementazione delle misure correttive eventualmente richieste. I dipendenti dell'Agenzia delle entrate possono accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, nei tempi con questa concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori”.*

### **3.4 Domanda**

*Secondo la lettera e) del punto 4.5 del provvedimento a corredo della domanda di adesione deve essere fornita la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo "dal momento della sua implementazione". A tale riguardo si chiede di sapere:*

- a) se la mappatura dei rischi deve seguire un approccio orientato ai processi aziendali, ovvero contenere una indicazione analitica delle operazioni, che integrano tali processi, suscettibili di generare rischi fiscali;*
- b) se tale mappatura deve essere effettuata solo per i rischi potenziali e attuali associati ai processi aziendali (mappatura ex ante) o per tutte le specifiche fattispecie di rischio, anche quelle che si sono manifestate in passato (mappatura ex post)?*

### **Risposta**

**a)** La mappa dei rischi (di seguito anche “mappa”) evidenzia tutti i rischi fiscali associati ad ogni processo aziendale, intendendo per tale un insieme di attività interdipendenti svolte per raggiungere un determinato obiettivo. Un’attività è una parte di un processo che non è utile scomporre ulteriormente ai fini della mappatura dei rischi.

La mappa è quindi normalmente redatta per processo aziendale e per ogni attività di cui questo si compone, ne evidenzia gli eventuali rischi, la rilevanza degli

stessi ai fini del raggiungimento degli obiettivi aziendali, nonché i controlli posti a presidio degli stessi. Le specifiche operazioni saranno valutate nell'ambito delle interlocuzioni, costanti e preventive, conseguenti all'accesso al regime.

Si ritiene infine che la mappa debba includere anche il valore economico delle attività in cui si scompone il processo, ove quantificabile, ed evidenziare il rischio c.d. "inerente" e l'eventuale rischio c.d. "residuale". Per rischio inerente si intende il rischio che, indipendentemente dai presidi adottati, è connesso ai processi aziendali dell'impresa. Per rischio residuale si intende il rischio che residua nonostante i presidi adottati.

Posta la difficoltà di individuare a priori dei criteri generali per la determinazione di tale valore economico, gli stessi potranno essere adeguatamente valutati caso per caso, anche in sede di eventuale *pre-filing*, tenendo conto delle peculiarità di ogni singola impresa.

**b)** La mappatura dei rischi fiscali deve essere effettuata seguendo un approccio *ex ante*. In tale ottica la mappa deve riportare l'indicazione dei 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. La mappa non include i rischi fiscali relativi ad attività, operazioni o eventi aziendali, posti in essere o verificatisi prima dell'ingresso nel regime.

È facoltà del contribuente comunicare rischi inerenti ad attività, operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatisi in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, i cui effetti si producano anche nei periodi di imposta oggetto di applicazione del regime. Sulle fattispecie di rischio relative agli esercizi precedenti l'ingresso al regime, non comunicate nel corso delle interlocuzioni preventive, il contribuente non potrà beneficiare degli effetti di cui all'articolo 6 del decreto, derivanti dall'adesione al regime.

La mappa deve essere aggiornata, da un lato, integrando gli elementi che, alla luce di un mutato contesto normativo, operativo o interpretativo, rappresentano un rischio per l'impresa, e, dall'altro lato, eliminando gli elementi che non costituiscono più un rischio attuale alla luce dei citati mutamenti.

### **3.5 Domanda**

*Secondo la lettera d) del punto 3.3 del provvedimento, il sistema “deve prevedere efficaci procedure di monitoraggio che, attraverso un ciclo di autoapprendimento, consentano l'individuazione di eventuali carenze o errori nel funzionamento dello stesso e la conseguente attivazione delle necessarie azioni correttive”. Come e quando si comunicano i nuovi rischi fiscali che il sistema di controllo ha rilevato post-adesione al regime?*

### **Risposta**

Pare opportuno precisare che, nella prospettiva del quesito, “eventuali carenze o errori” nel funzionamento del sistema di controllo del rischio fiscale sono riferibili non alle carenze riscontrate nei controlli posti in essere su rischi già individuati ma, piuttosto, alle carenze relative ai processi di rilevazione dei rischi, rispetto alle quali le azioni correttive poste in essere hanno determinato la rilevazione di rischi precedentemente non mappati.

Gli eventuali rischi rilevati, dopo l'adesione al regime, a seguito dell'attivazione delle citate azioni correttive, dovranno essere comunicati tempestivamente nel corso delle interlocuzioni preventive, vale a dire in tempo utile da consentire all'ufficio competente un'adeguata disamina della fattispecie, prima del compimento delle relative operazioni o comunque prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, o al più tardi nel primo aggiornamento utile della mappa dei rischi, da effettuarsi con cadenza almeno annuale.

### **3.6 Domanda**

*Durante la fase di istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime, in base al punto 5.4 del provvedimento, i dipendenti dell'Agenzia delle entrate possono accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività di impresa allo scopo di prendere diretta cognizione degli elementi informativi utili ai fini istruttori. Le informazioni raccolte in tali circostanze possono essere utilizzate in sede di controllo sull'impresa non ancora aderente al regime e/o su altre imprese del gruppo?*

### **Risposta**

Nel rispetto del dovere di correttezza cui l'Agenzia delle entrate è tenuta ai sensi della lettera c) del comma 1, dell'articolo 5, del decreto, l'ufficio utilizza le informazioni acquisite al solo fine di valutare la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla normativa per accedere al regime in esame.

Gli elementi informativi raccolti nell'ambito dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità non costituiscono fonti di innesco per successive attività di controllo nei confronti del contribuente non ancora ammesso al regime e/o di altre società appartenenti al medesimo gruppo societario.

#### **4. ELENCO PUBBLICO DEGLI ADERENTI AL REGIME**

##### ***4.1 Domanda***

*Il comma 5 dell'articolo 6 del decreto e il punto 5.7 del provvedimento prevedono che il contribuente che aderisca al regime sia inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate. Il contribuente può scegliere di non esservi incluso?*

##### **Risposta**

L'inserimento del contribuente nell'elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate è obbligatorio ai sensi dell'articolo 6, comma 5, del decreto.



## **5. SEMPLIFICAZIONI E INTERPELLO BREVE**

### ***5.1 Domanda***

*L'articolo 5, comma 1, lettera d), del decreto stabilisce che l'Agenzia si impegna a realizzare specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime stesso. Si tratta di semplificazioni “ad personam”, rivolte unicamente al singolo contribuente, oppure, a parità di elementi informativi forniti, verrebbero estese automaticamente a tutti i contribuenti che partecipano al regime?*

### **Risposta**

Nell'ambito delle interlocuzioni conseguenti all'accesso al regime l'Agenzia delle entrate e il contribuente si adopereranno per identificare e implementare specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari nel rispetto delle vigenti disposizioni di legge. Tutte le semplificazioni riconosciute ai contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo sono individuate e attribuite, sulla base degli elementi informativi forniti, in ragione delle peculiarità che li contraddistinguono e delle loro specifiche esigenze (ad esempio tipologia di settore industriale o commerciale, peculiarità dei processi aziendali).

Nel rispetto dei principi di uguaglianza ed imparzialità dell'azione amministrativa e nell'ottica di promuovere relazioni improntate al principio di collaborazione, l'ufficio proporrà ai contribuenti le medesime semplificazioni già accordate ad altri soggetti aderenti al regime in condizioni simili ed aventi le stesse esigenze.

### ***5.2 Domanda***

*L'articolo 6 del decreto stabilisce che l'adesione al regime comporta per i contribuenti la facoltà di utilizzare una procedura di interpello preventivo*

*abbreviata in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti per i quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali. Possono formare oggetto di interpello i soli casi che impattano esclusivamente sulla fiscalità dell'impresa che ha avuto accesso al regime o è possibile per quest'ultima presentare interpello abbreviato anche per questioni che coinvolgono altre imprese del gruppo non incluse nel regime di adempimento collaborativo? In caso di adesione alla cooperative compliance di un soggetto che partecipa al regime di consolidato fiscale e/o di IVA di gruppo, l'interpello potrà avere ad oggetto i rischi fiscali connessi a tali regimi?*

### **Risposta**

L'istituto dell'interpello abbreviato è rivolto a soggetti che, adempiendo a particolari doveri di trasparenza, consentono all'Amministrazione Finanziaria di valutare più approfonditamente gli elementi di fatto e di diritto da assumere alla base della decisione. La completezza delle informazioni di cui l'Agenzia delle entrate può disporre è garantita sia dalle interlocuzioni che debbono precedere la presentazione dell'istanza d'interpello sia dalla possibilità di accedere presso il contribuente al fine di acquisire elementi utili ai fini della decisione.

In ragione del principio generale della riferibilità delle istanze d'interpello a casi "concreti e personali": a) la legittimazione attiva a proporre gli interpelli abbreviati spetta ai contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo; b) la risposta resa dall'ufficio *Cooperative compliance* avrà efficacia nei confronti del soggetto istante aderente al regime e di eventuali altri soggetti nella cui sfera giuridica si producono gli effetti fiscali della risposta resa che abbiano preventivamente delegato il soggetto legittimato.

Nel caso in cui uno dei soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo abbia espresso l'opzione per il regime di consolidato fiscale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR, la risposta resa in sede d'interpello abbreviato potrà

avere ad oggetto fattispecie differenti – sulle quali si formerà certezza giuridica – a seconda che l'istante, aderente al regime di adempimento collaborativo, sia la società consolidante ovvero la società consolidata.

In particolare: a) nel caso in cui l'interpello abbreviato sia presentato dalla società consolidante, il quesito proposto potrà avere ad oggetto sia fattispecie afferenti la determinazione del reddito complessivo netto proprio della società consolidante sia questioni proprie del regime fiscale del consolidato. In tale ipotesi, l'interpello abbreviato non potrà invece avere ad oggetto la corretta determinazione dei redditi complessivi netti delle consolidate o degli altri elementi da queste trasferibili alla *Fiscal Unit*; b) nel caso in cui l'interpello abbreviato sia presentato dalla società consolidata, l'interpello potrà avere ad oggetto esclusivamente questioni relative alla determinazione del proprio reddito complessivo netto o attinenti agli elementi che la stessa potrà trasmettere alla *Fiscal Unit*.

Analoghe considerazioni valgono per il regime dell'IVA di gruppo, ove l'interpello abbreviato potrà garantire certezza su fattispecie diverse a seconda che l'istanza sia presentata dalla società controllante o dalla società controllata. In particolare: a) nel caso in cui l'interpello abbreviato sia presentato dalla società controllante, il quesito proposto potrà avere ad oggetto sia questioni afferenti il corretto trattamento ai fini IVA delle proprie operazioni sia fattispecie attinenti alla corretta applicazione delle norme proprie del regime fiscale dell'IVA di gruppo. In tale ipotesi l'interpello abbreviato non potrà invece avere ad oggetto il rispetto degli altri obblighi IVA delle controllate; b) nel caso in cui l'interpello abbreviato sia presentato dalla società controllata, l'interpello potrà avere ad oggetto solo ed esclusivamente le questioni afferenti il corretto trattamento ai fini IVA delle proprie operazioni.

### ***5.3 Domanda***

*Per dare concreta attuazione alle disposizioni contenute nell'articolo 6, comma 1, del decreto, sarà adottato un provvedimento che disciplinerà nel concreto le modalità di interazione, diverse dall'interpello abbreviato, tra l'Agenzia delle entrate ed i contribuenti partecipanti?*

**Risposta**

Il decreto prevede delle modalità alternative di interlocuzione che saranno disciplinate da un apposito provvedimento.

## 6. GARANZIE PER I RIMBORSI DI IMPOSTA

### 6.1 Domanda

*Quali sono le modalità di funzionamento e i tempi di decorrenza dell'esonero dal prestare garanzia per i rimborsi di imposta richiesti dalle società aderenti al regime previsto dall'articolo 6, comma 6, del decreto? In particolare, tenuto conto che il successivo articolo 7, comma 2, chiarisce che il regime di adempimento collaborativo si applica "al periodo di imposta nel corso del quale la richiesta è trasmessa all'Agenzia", è possibile ritenere che il contribuente non debba presentare la garanzia per il rimborso di un credito di imposta spettante in relazione al periodo di imposta in cui ha presentato l'istanza di adesione, prima di essere formalmente ammesso al regime?*

### Risposta

L'esclusione dall'obbligo di prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte sia dirette sia indirette, previsto dall'articolo 6, comma 6, del decreto, decorre dalla data di ammissione al regime e si applica all'intero periodo di imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia delle entrate.

Sui rimborsi in corso di esecuzione alla data di ammissione al regime e relativi al periodo d'imposta nel corso del quale è stata trasmessa la richiesta di adesione, l'articolazione territoriale competente o l'agente della riscossione non esige la prestazione della garanzia.

Nel caso in cui alla data di ammissione al regime la garanzia sia già stata richiesta, laddove il contribuente non vi abbia ancora provveduto, questi non sarà tenuto a presentarla; se invece vi ha già provveduto, la garanzia presentata si intende pienamente operativa e vincolante.

### **6.2 Domanda**

*L'esonero della garanzia, previsto dall'articolo 6, comma 6, del decreto perdura per tutto il tempo di adesione al regime, anche in presenza di disaccordi? In caso di fuoriuscita dal regime il contribuente è obbligato a offrire garanzia per eventuali crediti richiesti durante la permanenza nel regime e non ancora rimborsati?*

### **Risposta**

Il contribuente che abbia comunicato espressamente la volontà di non permanere nel regime, ovvero sia stato escluso con provvedimento motivato ai sensi dell'articolo 7, comma 3, del decreto, perde il beneficio dell'esclusione dall'obbligo di prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte sia dirette sia indirette.

La perdita del beneficio decorre dalla data di fuoriuscita dal regime e si applica a partire dal periodo di imposta nel corso del quale l'ufficio dà comunicazione al contribuente del provvedimento di esclusione ovvero il contribuente comunica la volontà di non permanere nel regime.

Per i rimborsi in corso di esecuzione alla data di esclusione del contribuente dal regime e relativi al periodo d'imposta nel corso del quale è stato comunicato il provvedimento di esclusione ovvero la volontà di non permanere nel regime, l'articolazione territoriale competente esige la prestazione della garanzia per i rimborsi richiesti e non ancora erogati.

### **6.3 Domanda**

*Considerata l'assimilazione ai rimborsi delle compensazioni intersoggettive all'interno della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, per i contribuenti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo, l'esonero riguarda anche le garanzie previste dall'articolo 6 del decreto ministeriale 13*

*dicembre 1979 per le eccedenze di credito compensate nell'ambito della liquidazione dell'IVA di gruppo?*

**Risposta**

I contribuenti che si avvalgono della procedura di compensazione dell'imposta sul valore aggiunto disciplinata dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979 n. 11065 possono, in relazione ai periodi d'imposta per i quali risultano ammessi al regime di adempimento collaborativo, usufruire del beneficio di cui all'articolo 6, comma 6, del decreto in relazione alle eccedenze di credito trasferite all'interno della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo.

Il suddetto beneficio si intende limitato alle sole eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società ammessa al regime, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società ammesse alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo.

## **7. RIDUZIONE DELLE SANZIONI**

### **7.1 Domanda**

*Il comma 3 dell'articolo 6 del decreto prevede che per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente prima della presentazione delle dichiarazioni, qualora l'Agenzia non condivida la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere superiori al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento. Si chiede di chiarire l'ambito oggettivo della citata previsione e in particolare se la riduzione a metà della sanzioni amministrative si applichi anche in caso di ricorso da parte del contribuente all'istituto del ravvedimento operoso.*

### **Risposta**

Ove l'Agenzia delle entrate non condividesse la posizione espressa dall'impresa con riferimento ad un'operazione da quest'ultima comunicata ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), del decreto, ai fini dell'accertamento delle maggiori imposte dovute e dell'irrogazione delle sanzioni nei confronti dell'impresa, assumerà rilevanza la condotta da questa effettivamente tenuta in occasione dei successivi adempimenti tributari (i.e.: fatturazione e registrazione delle operazioni, presentazione delle dichiarazioni ecc.).

Si potranno, pertanto, verificare le seguenti ipotesi:

- a) l'impresa, avuta conoscenza della posizione espressa dall'Agenzia, in occasione degli adempimenti tributari del caso si adegua alle indicazioni da essa espresse;
- b) l'impresa, avuta conoscenza della posizione espressa dall'Agenzia, in occasione degli adempimenti tributari del caso non si adegua alle indicazioni da essa espresse.



In tale seconda ipotesi, fino all'emanazione dell'atto impositivo l'impresa potrà comunque avvalersi delle disposizioni agevolative previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di ravvedimento operoso. In particolare, trattandosi di un soggetto aderente al regime di adempimento collaborativo, la "sanzione base", cui applicare le riduzioni previste dal citato articolo 13, sarà costituita dalla sanzione minima prevista in relazione alle singole norme violate, ridotta della metà ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del decreto.

## **8. ELENCO DELLE OPERAZIONI, DELLE STRUTTURE E DEGLI SCHEMI DI PIANIFICAZIONE FISCALE AGGRESSIVA**

### ***8.1 Domanda***

*L'articolo 5, comma 1, lettera b), del decreto prevede che il regime comporti per l'Agenzia delle entrate l'impegno alla pubblicazione periodica sul proprio sito internet dell'elenco aggiornato delle operazioni, delle strutture e degli schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva. Quando verranno pubblicati questi schemi?*

### **Risposta**

Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera b), del decreto e in aderenza ai principi di trasparenza che animano il regime, l'Agenzia delle entrate pubblicherà, periodicamente, sul proprio sito istituzionale, l'elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva che violano le disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso. La pubblicazione dei primi schemi avverrà entro la fine del corrente anno.

### ***8.2 Domanda***

*Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera e), del decreto, l'Agenzia delle entrate si impegna ad esaminare preventivamente le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e a rispondere al contribuente nel più breve tempo possibile. Tale interlocuzione potrà avere ad oggetto anche fattispecie che sono ritenute di pianificazione fiscale aggressiva, poiché inserite nell'elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera b), del decreto?*

**Risposta**

I soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo potranno avvalersi delle procedure di interlocuzione costante e preventiva, di cui al citato articolo 5, comma 1, lettera *e*), del decreto, anche con riferimento alle operazioni, alle strutture e agli schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva da parte dell'Agenzia delle entrate, in quanto integranti comportamenti in violazione di legge o di abuso del diritto. Ciò, evidentemente, nel presupposto che le predette situazioni, a giudizio dell'impresa richiedente, non siano completamente assimilabili a quelle pubblicate sul sito istituzionale dell'Agenzia o che il contesto o le specifiche motivazioni che connotano tali situazioni possano giustificare una differente valutazione.

## 9. FUORIUSCITA DAL REGIME

### 9.1 Domanda

*Secondo l'articolo 7, comma 3, del decreto, l'Agenzia delle entrate può, con provvedimento motivato, escludere dal regime i contribuenti che perdano i requisiti dimensionali previsti dal comma 4 dello stesso articolo, ovvero che vengano meno agli impegni assunti ai sensi dell'articolo 5, comma 2, del decreto. Il provvedimento emanato non entra nel dettaglio delle modalità di esclusione dal regime. Tuttavia, al punto 5.9, chiarisce che non si terrà conto della perdita dei requisiti dimensionali ove ciò derivi da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo. Si chiede di precisare pertanto:*

*a) se per la valutazione della permanenza nel regime il requisito dimensionale venga osservato nel triennio precedente, per cui l'esclusione operi solo dopo che per tre anni consecutivi né i ricavi né il volume d'affari abbiano superato le soglie del punto 2.1 del provvedimento;*

*b) se, in caso di perdita dei requisiti dimensionali derivanti da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo, oltre a non venire escluso dal regime il soggetto che vi era stato ammesso in precedenza, altre imprese del gruppo, anche di nuova costituzione, per effetto delle operazioni menzionate, possano entrare a far parte del regime e se, in caso ciò sia possibile, l'impresa che aderisce debba presentare apposita istanza.*

### Risposta

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento motivato, può dichiarare l'esclusione dei soggetti, precedentemente ammessi, dal regime di adempimento collaborativo per la perdita dei requisiti di cui agli articoli 4 e 7, comma 4, del decreto, ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2.

Con riferimento alla perdita dei requisiti dimensionali, l'ufficio provvede all'esclusione dal regime del soggetto che consegue, per tre esercizi consecutivi, un volume di affari o ricavi significativamente inferiori ai limiti dimensionali di cui all'articolo 7, comma 4, del decreto.

Ai sensi del punto 5.9 del provvedimento, non si tiene conto, ai fini dell'esclusione dal regime, della perdita dei requisiti dimensionali derivante da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo. La medesima regola si applica anche ai fini della valutazione dei requisiti di ammissione al regime di adempimento collaborativo.

Laddove a seguito di tali operazioni venga ad esistere un soggetto di nuova costituzione "gemmato" dal precedente e appartenente al medesimo gruppo, si ritiene che lo stesso possa avere ingresso al regime di adempimento collaborativo, previa presentazione di apposita istanza.

## **9.2 Domanda**

*Secondo il punto 5.8 del provvedimento, qualora successivamente all'ammissione al regime, emergano rischi fiscali non individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale o non comunicati dal contribuente all'ufficio, l'Agenzia delle entrate può disporre, con provvedimento motivato, l'esclusione del contribuente dal regime, previa valutazione della rilevanza dei rischi fiscali non individuati o non comunicati. Si chiede di chiarire il concetto di "rischio rilevante" la cui mancata comunicazione o individuazione determina la potenziale fuoriuscita dal regime.*

## **Risposta**

L'articolo 7, comma 3, del decreto prevede che l'Agenzia delle entrate, con provvedimento motivato, può dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti di cui all'articolo 4 o al comma 4, ovvero per

l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2. In conformità a tale previsione il punto 5.8, del provvedimento sancisce che qualora successivamente all'ammissione al regime, emergano rischi fiscali non individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale o non comunicati all'ufficio competente, l'Agenzia delle entrate può disporre con provvedimento motivato l'esclusione del contribuente dal regime, previa valutazione della rilevanza dei rischi fiscali non individuati o non comunicati.

Per rischio fiscale rilevante si intende un rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere l'affidamento dell'ufficio nel sistema stesso.

In tali ipotesi l'ufficio, con atto motivato, dà comunicazione al contribuente dell'eventuale causa di esclusione invitandolo a far pervenire, entro 60 giorni dalla data della comunicazione, memorie a difesa del proprio operato.

Qualora l'ufficio valuti inidonee le memorie presentate ovvero il soggetto non le abbia presentate entro il termine previsto, emette il provvedimento di esclusione dal regime di adempimento collaborativo dandone apposita comunicazione al contribuente.

### ***9.3 Domanda***

***Come si coordina la previsione recata dalla lettera d) del punto 3.3 del provvedimento, che sancisce la necessità di adeguate procedure di monitoraggio del Tax control framework, con quella recata dal punto 5.8, che stabilisce l'esclusione dal regime qualora emergano rischi fiscali non individuati o non comunicati?***

### **Risposta**

L'individuazione in sede di monitoraggio di rischi fiscali precedentemente non mappati costituisce un fatto fisiologico nello sviluppo e nel mantenimento del

sistema di controllo del rischio fiscale di per sé non suscettibile di comportare la fuoriuscita del contribuente dal regime di adempimento collaborativo.

Allo stesso modo non costituisce causa di esclusione dal regime l'omessa individuazione di un rischio da parte dell'impresa che, in buona fede, ha erroneamente connotato la fattispecie come priva di rischio.

Resta inteso che, laddove i rischi non individuati siano di tale gravità da compromettere l'affidamento dell'ufficio nel sistema, lo stesso valuterà caso per caso l'esclusione dal regime.

#### **9.4 Domanda**

*Una fase particolarmente delicata potrebbe essere quella in cui il soggetto fuoriesce dal regime. Come verrà disciplinata la fase transitoria? Gli elementi acquisiti dall'Agenzia durante il periodo di collaborazione possono essere utilizzati successivamente per controlli/verifiche fiscali?*

#### **Risposta**

In considerazione dei doveri di correttezza e buona fede a base del dettato normativo, gli elementi informativi raccolti nell'ambito dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità e nell'ambito delle interlocuzioni preventive non costituiscono fonti di innesco per successive attività di controllo nei confronti del contribuente fuoriuscito e/o di altre società appartenenti al medesimo gruppo societario.

#### **9.5 Domanda**

*L'esclusione del contribuente dal regime, per la perdita dei requisiti, ovvero per l'inosservanza degli impegni assunti, ai sensi dell'articolo 7, comma 3, del decreto e del punto 5.8 del provvedimento, è stabilita con un atto pubblico?*

**Risposta**

L'esclusione dal regime di adempimento collaborativo del soggetto precedentemente ammesso per la perdita dei requisiti dimensionali, ovvero per l'inosservanza degli impegni assunti, è disposta con provvedimento motivato. Tale provvedimento sarà comunicato al soggetto escluso dal regime senza alcuna ulteriore diffusione, fatta salva la cancellazione dall'elenco pubblicato sul sito ufficiale dell'Agenzia che sarà effettuata senza l'indicazione di alcuna specifica motivazione.



## **10. COMPETENZA ESCLUSIVA**

### ***10.1 Domanda***

***Come verrà regolata la competenza esclusiva dell'Agenzia delle entrate per i controlli e le attività relativi al regime di adempimento collaborativo prevista dall'articolo 7, comma 1, del decreto?***

### **Risposta**

Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, e dell'articolo 7, comma 1, del decreto, l'Agenzia delle entrate è competente in via esclusiva per il controllo delle dichiarazioni e del corretto adempimento degli altri obblighi tributari cui sono tenuti i contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, nonché per le attività relative al predetto regime, limitatamente ai periodi d'imposta per i quali lo stesso trova applicazione e in relazione ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

In fase di prima applicazione la competenza per tali attività è attribuita, in via esclusiva, alla Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate.

## **11. RESPONSABILITA' DEI FUNZIONARI DELL'UFFICIO**

### ***11.1 Domanda***

***Nell'ambito della procedura verranno individuati uno o più funzionari cui l'impresa potrà fare stabilmente riferimento?***

### **Risposta**

Nell'ambito della procedura saranno individuati dei funzionari referenti ai quali il contribuente potrà far costante riferimento durante la permanenza nel regime e che, compatibilmente con le esigenze d'ufficio e di servizio nonché delle disposizioni specifiche in tema di anticorruzione, saranno assegnati stabilmente a curare le interlocuzioni costanti e preventive con il contribuente.

La nomina del funzionario di riferimento risponde all'esigenza di assicurare che le analisi espletate nel corso della procedura avvengano in costante collaborazione con il contribuente e nella piena consapevolezza e comprensione delle caratteristiche dell'impresa, dell'attività svolta e del settore in cui essa opera.

A tali fini, il funzionario di riferimento opera come punto di contatto permanente del contribuente presso l'Agenzia delle entrate, discute con esso delle problematiche fiscali che richiedano attenzione e degli esiti dell'eventuale attività di riscontro sull'operatività del sistema di controllo interno, riceve le richieste di chiarimenti sulle fattispecie suscettibili di generare rischi fiscali e le rappresenta all'ufficio competente, sviluppa una profonda comprensione delle caratteristiche dell'impresa e delle relative problematiche fiscali.

### ***11.2 Domanda***

*Tenuto conto che i funzionari dell’Agenzia delle Entrate nell’ambito della procedura potrebbero avere accesso ad informazioni ritenute riservate dell’impresa, gli stessi saranno tenuti a specifici obblighi di riservatezza e segreto d’ufficio?*

**Risposta**

In linea generale, si osserva che qualunque dipendente pubblico è tenuto a precisi obblighi di riservatezza. Ai sensi dell’art. 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 16 aprile 2013, n. 62 (Regolamento recante codice di comportamento dei dipendenti pubblici), il dipendente non può usare a fini privati le informazioni di cui dispone per ragioni di ufficio. Inoltre, ai sensi degli articoli 13, comma 8, e 14, comma 1, del Codice di Comportamento del Personale dell’Agenzia delle Entrate, approvato con provvedimento del Direttore del 16 settembre 2015, i funzionari dell’Agenzia delle entrate sono tenuti ad osservare il segreto d’ufficio mantenendo riservate le notizie e le informazioni apprese nell’esercizio delle loro funzioni, in conformità alla legge e ai regolamenti. L’accesso alle notizie e alle informazioni apprese è inoltre consentito solo a coloro che ne abbiano titolo e in conformità alle prescrizioni impartite nell’ufficio.

In ultimo si evidenzia che la violazione degli obblighi di riservatezza può comportare responsabilità, anche di tipo penale, al ricorrere dei presupposti previsti dalle singole fattispecie. L’Agenzia delle entrate vigilerà sul rigoroso rispetto di tali doveri.

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA

*Firmato digitalmente*