

***Il nuovo modello di interazione
tra fisco e imprese:
assessment congiunto preventivo,
interpelli e ruling***

CLAUDIO NOTTI

***Direzione Centrale Accertamento
dell'Agenzia delle entrate***



Legge delega per la riforma del sistema fiscale (Legge 23/2014)

... la letteratura economica evidenzia che l'incertezza, in campo fiscale come negli altri campi, è deleteria per le decisioni di investimento e quindi per la crescita economica. A differenza del rischio - che è in qualche modo misurabile dall'imprenditore e la cui gestione in fondo è il cuore dell'attività d'impresa - l'incertezza, invece, è l'«ignoto», da cui rifuggire: l'imprenditore rinvia l'investimento, o lo localizza altrove. Stabilità e certezza nell'ordinamento fiscale, ivi inclusa l'interpretazione delle norme e l'attività giurisdizionale, nonché l'esito dell'eventuale contenzioso, sono fattori importanti nella competizione fiscale tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione ...

[Relazione illustrativa allo schema di D.Lgs. 128/2015]



Legge delega per la riforma del sistema fiscale (Legge 23/2014)

... rendere l'adempimento più semplice e certo nelle modalità e nei contenuti agevola la competitività delle imprese e gli investimenti, creando le condizioni per favorire la crescita economica del paese.

Questo orientamento è peraltro in linea con gli indirizzi espressi dall'OCSE che, già nel novembre 2010, ha esplicitamente sollecitato gli Stati a rivedere le relazioni tra l'Amministrazione fiscale ed i contribuenti¹.

A tal fine, la legge delega per la riforma del sistema fiscale (legge 11 marzo 2014, n. 23) ha posto al centro dell'ordinamento fiscale i requisiti di stabilità e certezza ...

[Circolare n. 16 del 28 aprile 2016]



Legge delega per la riforma del sistema fiscale (Legge 23/2014)

Decreto legislativo del 05/08/2015 n. 128

Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente

- Titolo III. Regime dell'adempimento collaborativo

Decreto legislativo del 14/09/2015 n. 147

Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese

- *Art. 1. Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale*
- *Art. 2. Interpello sui nuovi investimenti*



Progetto di riorganizzazione dell'Agenzia delle Entrate

**Strategie per la
compliance e per l'attrazione
degli investimenti**

Adempimento
collaborativo

Interpelli nuovi
investimenti

Accordi preventivi e
procedure amichevoli



Dal ruling agli accordi preventivi



Dal ruling agli accordi preventivi

2003

- **Introduzione ruling** (*art. 8 del D.L. n. 269/2003*)

2004

- **Attuazione** (*Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004 - Avvio effettivo nel 2005*)

2013

- **Ampliamento oggetto e durata accordi** (*art. 7 del D.L. n. 145/2013*)

2015

- **Introduzione accordi preventivi** (*art. 1 del D.lgs. n. 147/2015*)

2016

- **Attuazione** (*Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016*)



Dal ruling agli accordi preventivi

Art. 110, comma 7, TUIR - Precedente formulazione

I componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale (art. 9, TUIR).

- Rettifica solo in aumento ("se ne deriva un aumento del reddito imponibile");
- Possibilità di corresponding adjustments.



Dal ruling agli accordi preventivi

Art. 110, comma 7, TUIR - Attuale formulazione

I componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili.

- Rettifica in aumento ed in diminuzione (secondo le modalità e alle condizioni di cui all'art. 31-quater, D.P.R. 600/1973)



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Peculiarità del nuovo istituto

- *Modifica della denominazione: assimilabile agli APA*
- *Inserimento dell'istituto nel Titolo IV (accertamento e controlli) del D.P.R. 600/1973*
- *Ampliamento dell'ambito applicativo soggettivo ed oggettivo*
- *Possibile efficacia retroattiva dell'accordo*



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Soggetti ammessi

I soggetti legittimati ad accedere alla procedura sono le “imprese con attività internazionale”, ossia l’impresa residente che:

- *si trovi rispetto a società non residenti in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell’articolo 110 del TUIR;*
- *il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;*
- *abbia corrisposto a, o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi, royalties o altri componenti reddituali;*
- *eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato.*



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Soggetti ammessi

Il Provvedimento 21 marzo 2016 detta ulteriori definizioni in relazione alla materia oggetto dell'istanza:

- "l'impresa che si trovi nelle condizioni indicate rispettivamente agli articoli 166 e 166-bis del TUIR" con riferimento alla preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo dei **valori di uscita o di ingresso** in caso di trasferimento di residenza da o verso l'Italia (art. 31-ter, comma 1, lett. a, ultima parte – punto 1.4 del Provvedimento);*



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Soggetti ammessi

- *“l’impresa non residente, che abbia intenzione di esercitare la propria attività per il tramite di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato entro il periodo di imposta successivo a quello di presentazione dell’istanza” in relazione alla valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato (art. 31-ter, comma 1, lett. c – punto 1.5 del Provvedimento)*



Novità: estensione dell’ambito applicativo della procedura alle imprese estere, attualmente prive di stabile organizzazione in Italia, che intendano investire nel nostro Paese.



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Requisito del controllo

La sentenza n. 8130/2016 della Corte di Cassazione ha richiamato e avallato la tesi dell'Amministrazione Finanziaria (Circolare n. 32/1980), secondo cui la definizione di controllo in materia dei prezzi di trasferimento deve intendersi estesa ad ogni ipotesi di influenza economica, potenziale o attuale.



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Oggetto dell'istanza

L'oggetto dell'istanza di accordo preventivo può essere (punto 1 del Provvedimento):

- a) la preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi di calcolo:
- del valore normale** delle operazioni infragruppo nell'ambito della disciplina dei prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR, nonché
 - dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento di residenza da o verso l'Italia, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 166 e 166-bis del TUIR;

**condizioni e prezzi di libera concorrenza (modifica normativa)



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Oggetto dell'istanza

- b) *l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;*
- c) *la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, secondo i criteri previsti dall'art. 162 del TUIR nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all'Italia;*



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Oggetto dell'istanza

- d) *l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.*



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Oggetto dell'istanza

L'impresa istante deve (punto 2.4 del Provvedimento):

- descrivere le operazioni oggetto di ruling (beni e servizi o caso concreto);
- indicare i soggetti cui l'istanza è riferita;
- illustrare i criteri ed i metodi di determinazione del valore normale** delle operazioni o la soluzione che intende adottare e le ragioni per cui ritiene che siano conformi alla legge.

**condizioni e prezzi di libera concorrenza (modifica normativa)



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Procedura

L'esame preliminare dell'istanza si conclude con una dichiarazione di ammissibilità, inammissibilità o improcedibilità (punto 3 del Provvedimento).

IMPROCEDIBILITÀ: si verifica nel caso in cui l'Ufficio non sia posto in condizione di verificare la sussistenza degli elementi essenziali di cui al punto 2.3 del Provvedimento.

Al Contribuente è concessa, comunque, la possibilità di integrare i predetti elementi.



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Procedura

La procedura si perfeziona con la sottoscrizione congiunta di un accordo da parte del responsabile dell'Ufficio e del legale rappresentante del Contribuente, in cui sono:

- definiti i criteri ed i metodi di calcolo del valore normale* delle transazioni dedotte nell'istanza;
- definiti i criteri di applicazione della normativa di riferimento, in tutti gli altri casi;
- valutati i requisiti per la sussistenza o meno di una S.O. nel territorio dello Stato.

*condizioni e prezzi di libera concorrenza (modifica normativa)



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Accordo

L'accordo rimane in vigore per **5 anni** (dal periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato) salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle metodologie risultanti dall'accordo sottoscritto.

Durante la vigenza dell'accordo, l'A. F. esercita i poteri di cui agli articoli 32 e ss. del D.P.R. 600/1973 soltanto in relazione a **questioni diverse** da quelle oggetto dell'accordo.



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Verifica dell'accordo

La verifica del rispetto del contenuto dell'accordo compete in via esclusiva all'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali.

L'Ufficio Accordi preventivi è competente anche ad accertare, di iniziativa, il sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto o di diritto costituenti presupposto delle conclusioni raggiunte in sede di accordo.



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Verifica dell'accordo

A tal fine l'accordo prevede l'onere a carico dell'impresa di:

- predisporre e mettere a disposizione dell'Ufficio, periodicamente, ovvero dietro specifica richiesta, documentazione ed elementi informativi;
- consentire a funzionari dell'Agenzia delle entrate, previo accordo con l'impresa, di accedere presso la sede di svolgimento delle attività, allo scopo di prendere diretta visione di documenti e in generale di apprendere elementi informativi utili.



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Modifica dell'accordo

Qualora l'Ufficio accerti, a seguito dell'esame della documentazione e degli elementi informativi visionati e/o appresi in forza delle attività di verifica dell'accordo, o anche per altra via, che sono mutate le condizioni di fatto o di diritto su cui l'accordo si basa, l'Ufficio invita l'impresa per la sottoscrizione della modifica dell'accordo.

La modifica dell'accordo può essere richiesta dal contribuente durante la vigenza dell'accordo quando si verificano circostanze non prevedute né altrimenti prevedibili ovvero mutamenti sostanziali di quelle iniziali, suscettibili di incidere significativamente sulla validità delle conclusioni raggiunte in sede di accordo.



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Modifica dell'accordo

Nel caso in cui non si pervenga ad una comune decisione sulla revisione dell'accordo, l'accordo stesso si intenderà privo di efficacia a partire dalla data in cui il mutamento delle condizioni di fatto e/o di diritto risulta essere intervenuto ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, da quella di comunicazione dell'invito.



Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Rinnovo

L'accordo può essere rinnovato su iniziativa del Contribuente, mediante istanza da presentarsi, a pena di decadenza, almeno 90 giorni prima della scadenza.

Almeno 15 giorni prima della scadenza dell'accordo medesimo, l'Ufficio comunica l'avvio dell'istruttoria volta al rinnovo dell'accordo ovvero rigetta la richiesta con provvedimento motivato.



Interpello sui nuovi investimenti



SOGGETTI AMMESSI

Coloro che effettuano l'investimento:

- *nell'ambito dell'impresa;*
- *al di fuori dell'impresa.*

(Soggetti che, non qualificandosi a priori come imprenditori, promuovono investimenti che abbiano come "target", sia nella forma dell'asset deal che dello share deal, un'impresa)



SOGGETTI AMMESSI

Nel caso di investimento unitario programmato e effettuato da una pluralità di soggetti il Decreto attuativo ammette la presentazione dell'istanza da parte di una sola impresa alla quale venga conferito mandato speciale.

Valore investimento = Sommatoria dei singoli investimenti dei partecipanti all'iniziativa economica



INVESTIMENTO

- 1) Deve realizzarsi **nel territorio dello Stato**;
 - *impatto sul sistema economico e fiscale italiano (stimato nell'istanza);*
- 2) deve avere **ricadute occupazionali significative**, in relazione all'attività svolta, e durature;
 - *analisi case by case (incremento-mantenimento o outsourcing);*
- 3) deve essere di ammontare **non inferiore a 30 milioni di euro**.



INVESTIMENTO

PIANO DI INVESTIMENTO

«[...] progetto di realizzazione di un'iniziativa economica avente carattere duraturo, nonché di ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente, e di iniziative dirette alla partecipazione al patrimonio dell'impresa [...]»

L'investimento può derivare anche da una combinazione di tali operazioni.



INVESTIMENTO

- realizzazione di nuove attività economiche od ampliamento di attività esistenti;
- diversificazione della produzione di un'unità produttiva esistente;
- ristrutturazione di un'attività economica esistente al fine di prevenire o superare la crisi, attraverso gli strumenti previsti dall'ordinamento;
- share deal (azioni o quote del patrimonio ed altri strumenti finanziari partecipativi, qualificati civilisticamente come strumenti di equity).



Criteria di quantificazione

Il Decreto attuativo (D.M. 29 aprile 2016) ha stabilito che il valore dell'investimento comprende "tutte le risorse finanziarie, anche di terzi, necessarie per l'attuazione del piano di investimento".

La **Circolare n. 25/2016** dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito quali elementi occorre considerare ai fini del calcolo:

- a) costi di acquisizione e/o costruzione delle immobilizzazioni materiali (suolo aziendale; infrastrutture aziendali; macchinari, impianti e attrezzature; arredi per ufficio; automezzi; computer), ivi compresi gli oneri necessari per rendere funzionanti dette immobilizzazioni (installazione, montaggio, trasporto e collaudo);



Criteri di quantificazione

- b) costi di acquisizione e/o realizzazione delle immobilizzazioni immateriali (software; brevetti; licenze; marchi e simili; spese di costituzione);
- c) costi di acquisizione di immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni in imprese; cauzioni per la locazione di immobili e per le utenze);
- d) fabbisogni derivanti da incrementi del capitale circolante operativo (incrementi degli impieghi nei crediti commerciali e scorte).



ISTANZA

L'istanza dovrà essere presentata:

- per i soggetti che aderiscono al Regime di adempimento collaborativo, all'Ufficio Cooperative Compliance (attualmente in DC Accertamento);
- *per tutti gli altri soggetti, all'Ufficio Interpelli nuovi investimenti (attualmente in DC Normativa).*



Contenuto dell'istanza

- a) elementi identificativi dell'impresa. E, nel caso in cui più soggetti intendano partecipare all'investimento, elementi identificativi di tutte le imprese partecipanti;
- b) descrizione dettagliata di:
- ❑ piano di investimento e operazione societarie pianificate per la relativa attuazione;
 - ❑ ammontare dell'investimento e metodi adottati per la sua quantificazione;
 - ❑ tempi e modalità di realizzazione;



Contenuto dell'istanza

- ❑ ricadute (incremento o mantenimento) occupazionali significative, in relazione all'attività in cui avviene l'investimento, e durature;
 - ❑ riflessi, anche quantitativi, che l'investimento avrà sul sistema fiscale italiano, purché derivanti immediatamente e direttamente dal piano d'investimento;
- c) specifiche **disposizioni tributarie** di cui si richiede l'interpretazione o in relazione alle quali si chiede di valutare l'eventuale abusività delle operazioni, nonché le specifiche disposizioni antielusive delle quali si chiede la disapplicazione e gli specifici regimi o istituti ai quali si chiede di avere accesso (prosecuzione o cessazione);



Contenuto dell'istanza

- d) esposizione del trattamento fiscale che il contribuente ritiene corretto in relazione al piano di investimento, con esplicitazione delle soluzioni e dei comportamenti che intende adottare in relazione alla sua attuazione (utile ai fini della formazione del silenzio-assenso);
- e) sottoscrizione dell'istante o del legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato.



Termine di presentazione dell'istanza

L'istanza deve essere presentata **prima**:

- del termine ordinario per la dichiarazione fiscale nella quale devono trovare applicazione le disposizioni per le quali si propone l'interpello (es.: IVA, Imposte sui redditi);
- del termine per l'assolvimento di altri obblighi tributari oggetto del quesito o connessi alla fattispecie (es.: registrazione per imposta di registro).



Efficacia della risposta

La risposta (espressa o desunta) vincola l'Agenzia delle entrate in relazione al piano di investimento descritto nell'istanza ed è valida finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali essa è stata resa o desunta.



Certezza derivante dall'assenza del potere di autotutela (potestà interpretativa «consumata» in unico parere)



Facoltà di accesso alla Cooperative Compliance

Il contribuente che dà esecuzione alla risposta, a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti.

[art. 2, comma 3, ultimo periodo, D.Lgs. 147/2015]



Facoltà di accesso alla Cooperative Compliance

Tale facoltà di accesso “agevolato” (che prescinde dal requisito dimensionale ordinariamente previsto) è stata introdotta per:

- *l'impresa residente, o la stabile organizzazione del soggetto non residente, deputate ad effettuare l'investimento sul territorio dello Stato;*
- *l'impresa target il cui patrimonio è oggetto dell'investimento (nelle ipotesi di share deal).*



Facoltà di accesso alla Cooperative Compliance

Se l'interpello è inoltrato da gruppi di società e raggruppamenti di imprese, l'istanza di accesso alla cooperative compliance è presentata alternativamente:

- *dall'eventuale struttura (impresa residente o stabile organizzazione di non residente) costituita dal gruppo o raggruppamento per effettuare l'investimento;*
- *dall'autonomo soggetto d'imposta eventualmente ravvisabile nel raggruppamento (es.: rete-soggetto e consorzi con attività esterna);*
- *in tutte le altre ipotesi, da una qualsiasi delle imprese del raggruppamento (mandataria speciale).*



Regime di adempimento collaborativo



SOGGETTI AMMESSI

Ricavi > 10 mld



Soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a **dieci miliardi** di euro.

**Progetto Pilota
(> 1 mld)**



Soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a **un miliardo di euro** e che abbiano presentato istanza di adesione al **Progetto Pilota**.

**Nuovi
Investimenti**



Le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta fornita a seguito di interpello sui nuovi investimenti (ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. 147/2015), indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.



Requisiti soggettivi – Funzioni di indirizzo

Al fine di fornire all'amministrazione finanziaria un sistema di controllo del rischio fiscale idoneo al conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, del D.Lgs. 128/2015, i soggetti residenti e non residenti in possesso dei requisiti, possono chiedere l'ammissione al regime anche dell'impresa residente o non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che svolge **funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale**, ove tale inclusione sia ritenuta necessaria ai fini di una completa rappresentazione dei processi aziendali.



Doveri dell'Agenzia delle entrate

❑ *«Collaborazione, correttezza e trasparenza»*

- ✓ **Riservatezza dei dati acquisiti** nel corso delle interlocuzioni
- ✓ Utilizzo ai soli fini delle istruttorie in corso (ammissibilità o interlocuzioni costanti)
- ✓ **Divieto** di utilizzo come **«fonti di innesco»** per attività di controllo relative ad esercizi precedenti (nei confronti del contribuente o di altre società del gruppo)

❑ *«Certezza preventiva»*

- ✓ Centralità del **controllo preventivo** (passaggio da controllo *ex post* a controllo *ex ante*)
- ✓ **Non reiterazione dei controlli** su fattispecie già affrontate o in corso di approfondimento nell'ambito delle interlocuzioni preventive
- ✓ Garanzia dell'**interfaccia unica** per i contribuenti in cooperative



2.1 – Collaborazione, correttezza e trasparenza

2.1 (c)

L'ufficio competente utilizza le informazioni inerenti i rischi fiscali comunicati dal contribuente, anche in sede di istanza di adesione o raccolte nel corso della procedura, solo ai fini dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità e delle attività e dei controlli relativi al regime di adempimento collaborativo, limitatamente ai periodi di imposta per i quali il regime stesso trova applicazione.

2.1 (d)

Gli elementi informativi 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 o di altre società appartenenti al medesimo gruppo societario.



2.1 – Collaborazione, correttezza e trasparenza

2.1 (e)

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.



Interlocazione costante e preventiva

Il Provvedimento 26/05/2017 ha disciplinato l'interlocazione costante e preventiva, anche al di fuori delle ipotesi in cui venga presentata istanza di interpello abbreviato.

Accordo di adempimento collaborativo

Nota di chiusura della procedura



Nota di chiusura della procedura

Riepilogo delle posizioni assunte nel corso dell'anno

Posizioni
«**condivise**»



Il contribuente **condivide** la posizione dell'ufficio ovvero si è formato un «**accordo di adempimento collaborativo**».

Posizioni
«**sospese**»



Il contribuente **non condivide** la posizione dell'ufficio. Possibilità di gestire il dissenso in fase *post filing*. «Sanzione base» per il ravvedimento ridotta alla metà.

Posizioni
«**rinviate**»



Rinvio degli approfondimenti all'esercizio successivo. La posizione assunta (*medio tempore*) dal contribuente, non dà luogo a sanzioni amministrative.



Competenza e interfaccia unica

In fase di prima applicazione la competenza è affidata all'**Ufficio Cooperative compliance** della **Direzione centrale accertamento** e riguarda:

Gestione della procedura

tutte le attività inerenti la **gestione delle interlocuzioni preventive** (risposte ad interpello abbreviato, stipula di accordi di adempimento collaborativo, note di chiusura, ecc.)

Controlli *ex ante* ed *ex post*

l'esercizio dei poteri istruttori per il **controllo sostanziale** delle **dichiarazioni presentate** dai contribuenti ammessi al regime

Interpello nuovi investimenti

la ricezione e la trattazione delle istanze di interpello sui nuovi investimenti, presentate dai contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, e la verifica della corretta applicazione dei pareri resi.

Il cd. **Tutoraggio dei grandi contribuenti** si intende **assorbito** nel complesso delle attività e controlli preventivi svolti dall'**Ufficio cooperative compliance**.



Le materie di cui all'art. 31-ter del D.P.R. 600/1973 (*Transfer Pricing*, ecc.) sono oggetto di interlocuzione preventiva

Resta ferma la facoltà del contribuente di presentare istanza di accordo preventivo.

La competenza alla trattazione delle istanze rimane in tal caso incardinata presso l'**Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali** della Direzione Centrale Accertamento.



4 – Modalità di presentazione della domanda e documentazione allegata

4.5

La domanda di accesso al regime deve essere corredata dalla seguente documentazione:

- a) descrizione dell'attività svolta dall'impresa;
- b) **strategia fiscale**;
- c) descrizione del sistema di controllo del rischio fiscale adottato e delle sue modalità di funzionamento;
- d) **mappa dei processi aziendali**;
- e) **mappa dei rischi fiscali** individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale dal momento della sua implementazione e **dei controlli previsti.**



Separazione dei compiti e linee di controllo (Risposta 2.3)

Il principio di separazione dei compiti trova una esemplificazione pratica nelle procedure di gestione dei rischi che prevedono **3 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.



Separazione dei compiti e linee di controllo (Risposta 2.3)

- 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 ad 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.



Separazione dei compiti e linee di controllo (Risposta 2.3)

- 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.

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.



Indipendenza delle funzioni aziendali di controllo (Risposta 2.3)

Per assicurare l'indipendenza delle funzioni aziendali di controllo, 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.



3.2 – Collaborazione e trasparenza

3.2 (a)

Il **contribuente** ammesso al regime si impegna a comunicare, in modo tempestivo ed esauriente, le **situazioni** suscettibili di generare **rischi fiscali «significativi»** e le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva e a condividere con l'Agazia delle entrate le informazioni relative al proprio sistema di controllo interno, incluse l'architettura generale, l'implementazione e l'efficacia dello stesso.



1 – Definizioni

1.1 (j)

Per **rischi fiscali «significativi»** si intendono i rischi fiscali che insistono su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa, si ritengono operanti i doveri di trasparenza e collaborazione. L'ufficio può tener conto:

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



5 – Formalizzazione delle posizioni assunte nel corso della procedura

5.4

Se la questione o il complesso di questioni sottoposte all'attenzione dell'ufficio o approfonditi di propria iniziativa da parte dell'Ufficio, attengono al trattamento fiscale di operazioni o complesso di operazioni, anche di natura straordinaria, **ritenute strategiche** dall'impresa, l'ufficio, effettuati i necessari approfondimenti, invita il contribuente al contraddittorio al fine di pervenire ad una comune valutazione della fattispecie da formalizzare in un documento, sottoscritto dall'ufficio stesso e dal contribuente, denominato "**ACCORDO DI ADEMPIMENTO COLLABORATIVO**". Il contenuto dell'accordo vincola le parti per il periodo di imposta nel corso del quale è stata definita la soluzione condivisa e per i periodi di imposta successivi, salvo mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini della comune valutazione.



6 – Adempimenti di chiusura del periodo di imposta

6.1

Con cadenza almeno annuale e comunque entro il termine di presentazione delle relative dichiarazioni fiscali i rappresentanti del contribuente e dell'ufficio effettuano l'**incontro di chiusura della procedura** nel corso del quale:

- a) riepilogano e danno atto di tutte le posizioni assunte nel corso della procedura sulle fattispecie comunicate dal contribuente o approfondite su iniziativa dell'ufficio, esplicitando per ogni fattispecie se:
- il contribuente **condivide** la posizione dell'ufficio ovvero su di essa si è formato un "accordo di adempimento collaborativo";
 - il contribuente **non condivide** la posizione dell'ufficio. Le posizioni non condivise si considerano "POSIZIONI SOSPESSE";



6 – Adempimenti di chiusura del periodo di imposta

6.1

- b) si aggiornano sugli esiti dei riscontri sull'operatività del sistema di controllo svolti dall'ufficio;
- c) riepilogano le fattispecie per le quali si è inteso rinviare i relativi approfondimenti all'esercizio successivo. Le relative posizioni si considerano **“POSIZIONI RINVIATE”**. L'eventuale difformità tra la posizione assunta dall'ufficio all'esito dei suddetti approfondimenti e il comportamento medio tempore tenuto dal contribuente non dà luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni amministrative.

Il contenuto dell'incontro di riepilogo annuale è verbalizzato e sottoscritto dai rappresentanti del contribuente e dell'ufficio nella **“nota di chiusura della procedura”**.



Decreto Delegato (D.Lgs. 128/2015)

Art. 6 Effetti

comma 2

L'adesione al regime comporta altresì per i contribuenti una **procedura abbreviata di INTERPELLO PREVENTIVO** in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali. L'Agenzia delle entrate, entro **quindici giorni** dal ricevimento, verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata, nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda. Il termine per la risposta all'interpello è in ogni caso di **45 giorni**, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia delle entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta. I contribuenti comunicano all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita. [...]



Decreto Delegato (D.Lgs. 128/2015)

Art. 6 Effetti

comma 3

Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, **le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà** e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento.



11 – Controlli di competenza dell'ufficio Cooperative compliance

11.1

All'*Ufficio Cooperative compliance* è attribuita la competenza in via esclusiva:

- a) per l'esercizio in via anticipata, anche su iniziativa, degli ordinari poteri di controllo, nell'ambito dell'interlocuzione costante e preventiva [...];
- b) per il riscontro sull'operatività del sistema di controllo interno istituito dai contribuenti ammessi al regime;
- c) per l'esercizio dei poteri istruttori di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 finalizzati all'acquisizione di dati e notizie utili ai fini del **controllo sostanziale delle dichiarazioni** presentate dai contribuenti ammessi al regime, durante il periodo di applicazione del regime stesso, e delle fattispecie "rinviate" o "sospese".



11 – Controlli di competenza dell'Ufficio *Cooperative compliance*

11.2

Al fine di evitare reiterazioni di accessi e di richieste rivolte al contribuente e garantire uniformità di indirizzo strategico e operativo, la Direzione Centrale Accertamento svolge una funzione di **monitoraggio** delle attività espletate dalle **articolazioni territoriali competenti** per il controllo delle dichiarazioni presentate in relazione ai **periodi di imposta antecedenti all'ingresso al regime**. A tali fini le articolazioni territoriali competenti informano preventivamente l'ufficio Cooperative compliance dell'intenzione di attivare un controllo nei confronti del contribuente o di inserire il contribuente nel piano annuale dei controlli e lo interpellano per il necessario coordinamento, prima di redigere un processo verbale di constatazione o altro atto a contenuto impositivo o sanzionatorio.



***Il nuovo modello di interazione
tra fisco e imprese:
assessment congiunto preventivo,
interpelli e ruling***

CLAUDIO NOTTI

***Direzione Centrale Accertamento
dell'Agenzia delle entrate***

