APPROFONDIMENTO

Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco

di Agostino Nuzzolo e Piergiorgio Valente

Un buon sistema di *tax governance* richiede l'attuazione di un piano di presidio dei rischi efficace e durevole nel tempo. A tal fine, è assolutamente indispensabile un *commitment* da parte del consiglio di amministrazione e dell'alta direzione dell'impresa multinazionale, nonché l'attribuzione chiara di responsabilità sia al *primary risk owner*, ossia la funzione aziendale che primariamente presidia un dato rischio, sia alle varie funzioni chiamate a collaborare con tale figura.

1. Premessa

La pubblicazione sul sito dell'Agenzia delle Entrate dell'invito a partecipare al progetto della cooperazione rafforzata tra imprese e Amministrazione finanziaria apre, anche in Italia, la discussione attorno ad uno strumento già conosciuto ed attuato in diversi Paesi, sia comunitari che non.
Se vogliamo, si tratta dell'epilogo di un percorso iniziato alla fine degli anni '90 e teso a segmentare la platea dei contribuenti in più categorie e, all'interno di queste, in più aree di rischio. L'obiettivo finale è per l'Amministrazione quello di concentrare l'**attività ispettiva sui contribuenti più a rischio** e di spingere gli **altri** all'**adempimento spontaneo**.
Tale obiettivo viene perseguito in cambio dell'offerta di servizi nuovi ai contribuenti, ma soprattutto garantendo maggiori certezze interpretative ed applicative delle norme tributarie.

2. Le esperienze internazionali

Della materia della *cooperative compliance*, si è occupata a più riprese l'OCSE [1]. Basti qui ricordare:

- *Studies in the Role of Tax Intermediaries*, del 2008, in cui si evidenzia l'importanza di una cooperazione allargata tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti, da un lato, e la centralità degli strumenti di *corporate governance* [2] e del coinvolgimento degli organi societari nella mitigazione dei rischi fiscali, dall'altro. Al riguardo, lo studio evidenzia i vantaggi che tali iniziative portano sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria;
- *Guidelines for Multinational Enterprises*, del 2011, in cui si richiama l'attenzione sulla necessità che le attività d'impresa si conformino, tanto alla lettera quanto allo spirito della legge.

[1] I documenti citati di seguito sono consultabili sul sito www.OECD.org.

[2] Nell'ambito del governo societario, la *corporate governance* è l'insieme delle regole che ne determinano la struttura decisionale e organizzativa. Il governo societario, in particolare, è inteso come il sistema di *leadership* collettiva che permette di gestire e controllare l'impresa, attraverso un'opera di compensazione fra gli interessi - potenzialmente divergenti - dei soci di controllo e di minoranza, nonchè degli amministratori, rispetto alle risorse limitate di ciascuna società. Per approfondimenti sulla *corporate governance* cfr. P. Valente, *Manuale di Governance fiscale*, IPSOA, 2011, pag. 175 ss.

A tal fine, viene evidenziata l'importanza dell'inclusione dell'area *tax* all'interno dei sistemi di *risk management* ed i vantaggi che una tale soluzione presenta per l'azienda in termini di capacità collaborativa con il Fisco, trasparenza e rispetto delle norme. Relativamente alla *cooperative compliance*, il documento si esprime a favore di un **contraddittorio effettivo ed efficace tra Fisco e contribuente**, con il diritto per quest'ultimo di potersi rivolgere alla giustizia tributaria in caso di mancato accordo, già in sede preventiva ed indipendente dall'accertamento.

Da ultimo, l'OCSE ha pubblicato un interessante e completo studio sulla *cooperative compliance*, dal titolo *Co-operative Compliance. A Framework From enhanced relationship to co-operative compliance* [3], dove si analizzano le varie iniziative già adottate in molti Stati e si delineano le caratteristiche generali che devono caratterizzare sistemi di questo tipo.

Lo studio dell'OCSE sottolinea come il numero di Paesi che hanno posto in essere programmi basati sul concetto di *cooperative compliance* sia aumentato considerevolmente in seguito alla pubblicazione, nel 2008, del documento OCSE "*Study into the Role of Tax Intermediaries*", con risultati positivi in termini di trasparenza nel rapporto Amministrazione fiscale-contribuenti e di **ottimizzazione delle strategie per la gestione del rischio fiscale**, nonché di riduzione del numero di controversie. Lo studio ribadisce che tali programmi dovrebbero attenersi ai seguenti *key pillars*, già indicati nel documento del 2008:

- consapevolezza, da parte dell'Amministrazione finanziaria, degli aspetti commerciali che determinano le transazioni e indirizzano le attività dei grandi contribuenti;
- approccio imparziale e oggettivo nei confronti del contribuente;
- proporzionalità nell'allocazione delle risorse, garantita da un adeguato processo di *risk management*;
- atteggiamento di *openness and responsiveness* da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente;
- trasparenza e volontà di rendere disponibili le informazioni rilevanti da parte dei contribuenti stessi.

L'OCSE invita pertanto gli Stati membri ad attuare programmi che si adeguino a tali principi fondamentali, e a fare buon uso dei dati derivanti dalle pratiche esistenti, in maniera da poter correttamente valutare il funzionamento e gli impatti di queste ultime; si incoraggiano altresì gli Stati a condividere le *best practises* individuate e, tenendo conto del contesto economico sempre più globalizzato, a inserire la *compliance* interna in un più ampio *framework* di *cross border transparency*, valutando quindi le opportunità di realizzazione di una *multilateral cooperative compliance*.

In ambito comunitario, si segnala il documento *Risk Management Guide for Tax Administration* [4], del 2006, ove si definisce il *risk management* come "*a systematic process in which a revenue body makes substantial choices on which interventions could be used to effectively stimulate compliance and prevent non-compliance. Based on the knowledge of all taxpayers and related to the available capacity*". Qui l'approccio che prevale è quello dell'Amministrazione finanziaria e delle modalità con cui spingere alla *compliance* fiscale e selezionare i contribuenti da controllare.

A livello di singoli Paesi, sono oramai numerosi i casi di introduzione della *cooperative compliance*. A fattor comune, si può notare come i principi base di tali strumenti siano essenzialmente tre:

- esistenza all'interno dell'azienda di un sistema di gestione dei rischi fiscali (*Tax Control Framework*) che garantisca l'affidabilità delle dichiarazioni fiscali;
- applicazione ad una categoria ristretta di contribuenti, ossia i soggetti di rilevanti dimensioni;
- volontarietà di adesione.

Quanto a quest'ultima caratteristica, va detto che l'**adesione** è una **scelta volontaria** dell'impresa nella stragrande maggioranza dei Paesi, fatta eccezione per Singapore, dove è l'Amministrazione ad invitare sulla base di criteri discrezionali propri. Per i progetti pilota, invece, la partecipazione è di norma su invito o volontaria (Nuova Zelanda, Norvegia, Svezia).

In alcuni Paesi, le condizioni per accedere tendono ad escludere gli *high risk taxpayers* (Australia) o a richiedere che vengano prima risolti eventuali accertamenti/contenziosi pendenti.

Da ultimo, si segnala che solo i Paesi Bassi e il Regno Unito hanno anche programmi multilaterali che interessano più Paesi contemporaneamente.

[3] Consultabile sul sito dell'OECD (www.OECD.org) in *preliminary version*.

[4] Consultabile sul sito dell'Unione europea, www.europa.eu.int.

Le prime esperienze, che si possono far risalire agli anni antecedenti al 2008, le ritroviamo in Irlanda, Paesi Bassi, Regno Unito, USA, Australia e Sud Africa.
Negli anni successivi, hanno adottato programmi della specie: Singapore (2008), Canada (2010); Giappone (2010); Nuova Zelanda (2010); Slovenia (2010); Spagna (2010); Danimarca (2012); Svezia (2012).
Tra i Paesi che, invece, hanno iniziative pilota in corso troviamo: Austria (termine 2014), Finlandia (termine 2015), Norvegia (termine 2013), Italia (iniziata nel 2013), Francia (iniziata nel 2013), Russia (in corso).
Ma quali sono le **caratteristiche principali** delle esperienze in atto se si prova ad individuare un minimo comun multiplo?
Il cardine è sicuramente l'**accordo con l'Amministrazione**, che nei Paesi anglosassoni viene denominato *Annual Compliance Arrangement* (ACA). Si tratta di un vero e proprio accordo **scritto** nel quale vengono **identificati** tanto i **benefici**, quanto gli **obblighi** in capo ai **contribuenti**.
Quanto ai primi, si trova a fattor comune:

- la risoluzione di questioni interpretative in tempo reale;
- la creazione di un punto di contatto centralizzato ed un dialogo continuo su questioni interpretative delle norme tributarie;
- l'individuazione di un piano che fissa processi e tempi nelle relazioni Fisco/contribuente;
- la riduzione di sanzioni e interessi in caso di accertamento di violazioni tributarie;
- la sospensione dei controlli della dichiarazione e delle verifiche ed attività ispettive per il periodo coperto da ACA;
- la riduzione degli adempimenti formali.

Quanto agli obblighi, quello fondamentale si basa sul principio dell'*early disclosure* [5], cioè dell'obbligo del contribuente di dare **informazioni spontanee ed in anticipo** su una serie di temi/operazioni a rischio, quali le operazioni straordinarie, i rapporti con i Paesi in *black list*, il *transfer pricing*.
Questo è il principio cardine di tutti i programmi in essere e tale *disclosure* è di norma obbligatoria e non volontaria (fanno eccezione i Paesi Bassi dove tale obbligazione non è formalizzata, ma di fatto praticata, e l'Austria, dove tuttavia esiste una lista di informazioni che, se non fornite, porta ad un'esclusione dal programma).
Evidentemente, le motivazioni per aderire sono molteplici e tra queste giova ricordare:

- minori incertezze sulla propria posizione fiscale, derivante da un'immediata condivisione delle informazioni e da un clima di conoscenza e fiducia reciproca;
- miglioramento della propria reputazione;
- riduzione dei costi di *compliance* e delle attività ispettive;
- riduzione di sanzioni ed interessi;
- adozione di metodi per la risoluzione delle controversie, sia di quelle antecedenti all'entrata nel programma, sia di quelle successive.

3. I sistemi aziendali di *tax governance*

Non è questa la sede per sviluppare in maniera estesa il tema dei sistemi di *tax governance* [6], ma sia consentito fornire almeno le linee di indirizzo e le caratteristiche principali.
Il dibattito attorno alla *governance* si è sviluppato,

[5] Nel Rapporto dell'OCSE *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*, del febbraio 2011, si precisa che numerosi Paesi hanno di recente adottato normative le quali impongono la *disclosure* degli schemi di *tax avoidance* in una fase che precede lo stesso processo di *tax return filing*. Tali norme, in genere, richiedono la *disclosure* quando la transazione o lo schema presenta determinati requisiti. Esse inoltre si applicano sia ai contribuenti che ai *promoters*.
Regimi di *mandatory disclosure* sono attualmente vigenti in Canada, Portogallo, Regno Unito e Stati Uniti. Mentre l'Irlanda ha adottato una legislazione che obbliga alla *disclosure* con riguardo a determinate transazioni, altri Paesi stanno considerando l'implementazione di regimi analoghi.
In linea generale, le norme in commento individuano:
– il soggetto che è tenuto ad effettuare la *disclosure*;
– l'oggetto della *disclosure*;
– la tempistica della *disclosure*;
– conseguenze per il contribuente (anche per l'ipotesi di *non-disclosure*).

[6] La *tax governance* nei gruppi di imprese risponde essenzialmente all'esigenza di assicurare la gestione e la prevenzione dei rischi connessi alla variabile fiscale, nonchè il supporto in sede di verifica fiscale.
Corporate governance e *tax governance* si trovano in un rapporto di genere e specie. In tal senso, la *tax governance* può definirsi quale *corporate governance* applicata alla variabile fiscale. La *tax governance* rappresenta una *constituent part*' del più ampio concetto di *corporate governance*. Da un altro, complementare punto di vista, la *tax governance* sintetizza la risposta del *Board of directors* di una società alle seguenti domande:
1. a quali responsabilità ed opportunità la società va incontro sul piano fiscale?
2. quale risposta alle suindicate responsabilità ed opportunità "interpreta al meglio" gli interessi degli *shareholders* e degli altri soggetti coinvolti?

Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Manuale di Governance fiscale*, Ipsoa, 2011, pag. 631 ss.

come sappiamo, in ben altri ambiti del diritto, soprattutto in quello societario e per le aziende quotate, e sul fronte della responsabilità penale delle imprese. Le spinte in questa direzione sono venute sia da fattori esterni alle aziende:

- gli scandali finanziari e la regolamentazione che ne è seguita (Sarbanes-Oxley Act: il rapporto che ha preceduto l'adozione dell'*Act* ha evidenziato come nell'area *tax* i controlli non erano effettivi; 1/3 dei punti critici era nell'Area *Tax*);
- gli obblighi di *reporting*;
- i rischi reputazionali [7];
- il *risk based approach* delle Amministrazioni finanziarie;

sia da fattori interni alle stesse, quali:

- i costi per errori involontari;
- i rischi legati ad una non corretta o aggressiva interpretazione delle norme;
- le iniziative in materia di *risk prevention* in altri ambiti, primi fra tutti quelli in materia di criminalità organizzata e corruzione, rispetto ai quali un corretta gestione fiscale consente di eliminare aree di anomalia che potrebbero agevolare, soprattutto per quanto concerne la creazione di fondi extracontabili, la commissione dei suddetti reati.

In tale contesto, si parla comunemente di **modello ERM** (*Enterprise Risk Management*), inteso quale insieme delle iniziative volte a prevenire e mitigare tutti i rischi connessi all'operatività aziendale, tra i quali evidentemente quello fiscale presenta livelli tutt'altro che secondari.
Il modello opera su due livelli:

- *top risk area*, ovvero le aree a più elevato rischio;
- *risk scenario*, ovvero l'esatta identificazione delle caratteristiche dei rischi e delle relative misure di mitigazione.

All'interno dell'*Area Tax*, il modello garantisce efficacia ed interazione tra il sistema di *Corporate Governance* della società e le attività di *Tax Compliance*.
La creazione di un modello ERM si articola in 4 fasi (a loro volta suddivise in diversi sotto-processi):

- analisi dei processi ed **identificazione dei rischi**;
- **analisi dei rischi**, *ranking* e definizione della *risk tolerance*;
- *gap analysis* e **azioni di mitigazione**, attraverso l'adozione di un *action plan*;
- **verifica post implementazione**, sia attraverso questionari di *self-assessment*, sia ricorrendo ad attività di *audit* su specifici processi aziendali. Queste ultime azioni sono supportate, di norma, da un apposito *reporting* interno (*C-suite, Audit committee*).

A queste si affiancano poi le attività di **formazione ed informazione del personale**.
Preme rilevare che il sistema di cui sopra richiede l'attuazione di un piano di presidio dei rischi efficace e durevole nel tempo, per cui è assolutamente indispensabile un ***commitment* del consiglio di amministrazione e dell'alta direzione**, nonché l'attribuzione chiara di responsabilità sia al *primary risk owner*, ossia la funzione aziendale che primariamente presidia un dato rischio, sia alle varie funzioni chiamate a collaborare con tale figura.
In materia fiscale, sappiamo che i rischi possono derivare da:

- errori operativi o interpretativi;
- dati ed informazioni non correttamente e completamente trasmesse da altre funzioni aziendali;
- operazioni straordinarie e l'area della cd. elusione fiscale.

Rispetto a quanto sopra, le azioni concrete da porre in essere sono costituite da:

- **definizione**, a livello macro, della **strategia fiscale** dell'impresa assicurandone l'allineamento rispetto alla *governance* generale e verifica del posizionamento dei rischi fiscali rispetto a tale strategia [8]. In questo contesto, occorre

[7] Il rischio di reputazione rileva anche nell'ambito della categoria del rischio fiscale. Esso attiene al modo in cui il gruppo multinazionale è percepito pubblicamente e, quindi, alle informazioni che i mezzi di comunicazione possono diffondere in relazione ad eventi idonei a rivelare, in tutto o in parte, le strategie aziendali, comprese quelle relative alla pianificazione fiscale internazionale.

[8] A tal proposito, si rileva che il punto centrale di ciò che può definirsi *good tax risk management* è rappresentato dalle scelte decisionali di alto livello sulla "posizione fiscale complessiva" dell'impresa. Una volta che la decisione è stata adottata dal consiglio di amministrazione, è il dipartimento fiscale il soggetto incaricato di:
– sviluppare un *action plan*;
– minimizzare i rischi fiscali;
– raggiungere gli obiettivi strategici che sono stati fissati agli alti livelli.
Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Manuale di Governance fiscale*, cit., pag. 675 ss.

fissare la soglia di accettazione dei rischi (*policy*) e gli obiettivi quantitativi (*effective tax rate*, riduzione costi, miglioramento *cash flow* derivante dal pagamento dei tributi) e qualitativi (azione di controllo e mitigazione dei rischi) per la Direzione fiscale;

- **misurazione dei rischi** e delle opportunità, evitando i rischi che non portano vantaggi, soprattutto gli errori involontari, e quelli opportunistici, se possono costituire una minaccia alla strategia e *governance* dell'impresa, anche misurandone l'impatto nel *worst case scenario*;
- **identificazione dei tributi** che creano maggiori rischi e creazione di una mappa dei rischi ed una matrice delle responsabilità. L'obiettivo è di predisporre un registro dei rischi che identifichi: nome del rischio, definizione, cause, categoria, *risk owner* e altre funzioni coinvolte, da condividere con il *Board* e le altre funzioni aziendali interessate;
- **identificazione dei processi** in cui i suddetti tributi possono determinare situazioni a rischio;
- **predeterminazione** per ciascun processo aziendale dei **ruoli** e delle **responsabilità** per gli aspetti fiscali ed adozione di procedure e *tool* per la loro gestione;
- **identificazione degli strumenti** di *early warning* che consentano di conoscere l'avvio o il cambiamento dei processi a rischio di cui sopra.

A titolo meramente esemplificativo, si elencano, di seguito, alcuni possibili temi da mettere sotto controllo nella gestione del rischio fiscale:

- *transfer pricing*;
- costi ed altre operazioni con paradisi fiscali;
- ammortamenti e accantonamenti;
- spese di rappresentanza e pubblicità;
- altri costi in tutto o in parte indeducibili;
- *business restructurings* e acquisizioni/cessioni di aziende/rami d'azienda;
- stabile organizzazione e residenza fiscale estera;
- operazioni finanziarie;
- territorialità, profili temporali e detrazione Iva.

4. L'evoluzione della *cooperative compliance* nell'ordinamento italiano

Prima di addentrarci nell'analisi e commento della recente iniziativa dell'Agenzia delle Entrate italiana in materia di *cooperative compliance*, sia consentito ricordare gli strumenti che l'hanno preceduta ed i rispettivi limiti. In particolare troviamo:

- gli **strumenti di certificazione** circa la corretta applicazione delle norme tributarie [9], caratterizzati da un'efficacia ed impatto limitati all'area/scopo prefissato dalla norma, in quanto mirano a trasferire su un professionista abilitato parte delle attività ispettive svolte di norma dall'Amministrazione finanziaria, con questo riducendo i rischi derivanti dal controllo delle dichiarazioni ed inibendo parte dei successivi controlli per specifiche aree (ad esempio le compensazioni) da parte del Fisco, senza tuttavia eliminare completamente il rischio di ispezioni e sanzioni;
- gli **interpelli** (incluso il *ruling* internazionale) [10] che hanno sicuramente una piena efficacia, atteso che quanto oggetto dell'interpello non può più essere oggetto di controllo e san-

[9] Gli strumenti sono essenzialmente tre: il visto di conformità, di cui all'art. 35, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 241/1997, relativo alla correttezza formale della dichiarazione fiscale; l'asseverazione degli elementi contabili ed extracontabili rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, *ex* art. 35, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 241/1997; la certificazione tributaria, cd. visto pesante, *ex* art. 36 del D.Lgs. n. 241/1997, che ha come elemento caratterizzante l'effettuazione dei controlli indicati annualmente dal Ministero delle Finanze, che richiedono al certificatore la verifica della corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali rispetto agli elementi indicati dal Ministro. Tale strumento è stato di recente esteso altresì all'area delle compensazioni dei crediti IVA superiori ai 15.000 €, ad opera del D.L. n. 78/2009, art. 10, comma 7.

[10] Gli interpelli sono sostanzialmente di quattro tipi: l'interpello ordinario, *ex* art. 11 della L. n. 212/2000, che consente a ogni contribuente di chiedere un parere riguardo un caso concreto e personale al quale applicare una norma tributaria di incerta interpretazione; l'interpello sulle società controllate estere, che consente al soggetto residente di dimostrare preventivamente la sussistenza dei presupposti per ottenere la disapplicazione della normativa antielusiva denominata *controlled foreign companies*; l'interpello antielusivo, introdotto dall'art. 21 della L. n. 413/1991, che consente di acquisire il parere dell'Amministrazione finanziaria su diverse operazioni e sulla classificazione di spese alle quali si riferiscono le disposizioni antielusive; l'interpello disapplicativo, *ex* art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, che consente di dimostrare che, per determinate operazioni, non sussistono gli elementi di elusività contrastati da specifiche norme dell'ordinamento tributario, della quale si chiede pertanto la disapplicazione. Vi è inoltre il cd. *ruling* internazionale, *ex* art. 8, del D.L. n. 269/2003, in cui l'Amministrazione si esprime con riferimento ad una serie di questioni di diritto tributario internazionale.

zioni [11] da parte dell'Amministrazione finanziaria, ma che evidentemente si limitano ad offrire tale protezione esclusivamente nei limiti dell'oggetto dell'interpello;

- la **documentazione** in materia di ***transfer pricing***, per la quale vale quanto osservato per gli interpelli anche se si deve riconoscere una più ampia sfera di applicazione di tale strumento, atteso che si estende a tutte le operazioni infra-gruppo, se correttamente rappresentate nella documentazione. In questo caso, l'efficacia è limitata alla non irrogabilità delle sanzioni, fermi restando invece tutti i poteri ispettivi ed il diritto a ricalcolare l'imposta dovuta e relativi interessi [12];
- il ***risk rating***, inteso come quello strumento in grado di valutare *ex ante* il grado di pericolosità fiscale del contribuente e di adeguare la strategia ispettiva tra soggetti a nulla/bassa intensità di controllo e soggetti ad alta densità. Una strategia del genere ha evidentemente, per quei contribuenti che rientrano nella categoria a bassa/nulla intensità ispettiva, un'efficacia ed un impatto pieni.

Un esempio di tale ultimo approccio ci viene dal **settore doganale**, in relazione alla disciplina del cd. AEO (Operatore Economico Autorizzato), entrata in vigore, dal 1° gennaio 2008, nei 27 Stati membri dell'Unione europea per opera dei Regolamenti (CE) n. 648/2005 e n. 1875/2006 che modificano, rispettivamente, il Codice Doganale Comunitario (Reg (CE) n° 2913/1992) e le Disposizioni di Applicazione del Codice (Reg. (CE) n. 2454/1993), in merito al rilascio agli operatori economici che ne faranno richiesta di un certificato AEO/semplificazioni doganali, o AEO/Sicurezza, o AEO/semplificazioni doganali e Sicurezza, tutti con valenza comunitaria.

Il programma di **certificazione comunitaria** si applica agli operatori economici ed ai loro *partner* commerciali che intervengono nella catena di approvvigionamento internazionale, ossia ai fabbricanti, agli esportatori, agli speditori/imprese di spedizione, ai depositari, agli agenti doganali, ai vettori, agli importatori che, nel corso delle loro attività commerciali, prendono parte ad attività disciplinate dalla regolamentazione doganale e si qualificano positivamente rispetto agli altri operatori, in quanto ritenuti affidabili e sicuri nella catena di approvvigionamento.

I requisiti richiesti per ottenere lo ***status* di AEO** sono calibrati per tutti i tipi di imprese (anche piccole e medie), indipendentemente dalla loro dimensione, così come peculiari criteri sono previsti per le altre figure interessate, ad esempio, per gli intermediari ed i rappresentanti in dogana. Tali caratteristiche variano e dipendono dalle dimensioni e dalla complessità delle attività svolte, dal tipo di merci trattate nonché da altri fattori specifici di cui terrà conto l'Autorità doganale.

L'affidabilità comunitaria e lo *status* di AEO/doganale sono riconosciuti, a seguito di apposito accertamento dell'Autorità doganale nazionale (per l'Italia è l'Agenzia delle Dogane), a chi comprova il rispetto degli obblighi doganali, il rispetto dei criteri previsti per il sistema contabile, la solvibilità finanziaria; per il riconoscimento dello *status* di AEO/sicurezza si deve dimostrare, oltre al possesso dei predetti requisiti, anche quello relativo alla rispondenza ad adeguate norme di sicurezza.

L'operatore economico non è obbligato a divenire Operatore Economico Autorizzato: si tratta di una scelta individuale, che dipende dalle condizioni operative di ciascun soggetto. Il riconoscimento dello *status* di AEO consente, comunque, agli operatori economici di avvalersi di vantaggi ed agevolazioni di natura diretta ed indiretta relativamente alle operazioni a rilevanza doganale poste in essere.

Per ottenere il riconoscimento dello *status* di AEO è necessario richiedere all'Ufficio delle dogane competente l'attivazione di una specifica azione di *audit* che terrà anche conto delle eventuali informazioni e dei dati già in proprio possesso (autorizzazioni rilasciate per le procedure semplificate/domiciliate, *audit* doganali), nonché di altri elementi, quali certificazioni ottenute dal richiedente, conclusioni di esperti nei settori pertinenti, possesso di certificazioni riconosciute a livello internazionale, esibite dalla parte. Ciò faciliterà il processo di autorizzazione AEO.

A fronte del riconoscimento, l'operatore ottiene una serie di benefici, tra cui:

- riduzione dei controlli doganali;
- semplificazioni procedurali;

[11] In linea di principio, l'adeguamento al parere dell'Amministrazione esclude l'applicazione delle sanzioni amministrative, mentre la legge nulla dice espressamente circa le sanzioni penali, fatta eccezione per la causa di non punibilità espressa sancita dall'art. 16 del D.Lgs. n. 74/2000, solo con riferimento all'interpello antielusivo.

[12] Per approfondimenti sulla documentazione in materia di *transfer pricing* cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, Ipsoa, 2012, pag. 561 ss.

- inserimento nella lista operatori certificati a livello europeo;
- accesso alle agevolazioni doganali/commerciali;
- migliori rapporti con l'Agenzia delle Dogane.

Sul fronte della **fiscalità interna**, occorre menzionare tra le iniziative di *risk rating*, quella del **tutoraggio**, *ex* art. 27 del D.L. n. 185/2008, attraverso il quale l'Agenzia delle Entrate, per mezzo degli uffici delle Direzioni Regionali, attiva, di norma entro l'anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni, un controllo sostanziale a carico delle imprese di più rilevante dimensione, sia in materia di imposte dirette che di Iva. Tale controllo viene attivato in base alle risultanze di specifiche analisi di rischio concernenti il settore produttivo di appartenenza dell'impresa o, se disponibile, il profilo di rischio della singola impresa, dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali.

L'attività di tutoraggio consiste, pertanto, in un monitoraggio dei comportamenti delle imprese di rilevanti dimensioni, attraverso l'utilizzo di approcci differenziati in considerazione delle caratteristiche di tale tipologia di soggetti.

Questa attività è riassunta in un'apposita "scheda di analisi del rischio" predisposta per tutti i grandi contribuenti. La scheda è strutturata in modo da poter fornire una visione complessiva della posizione del contribuente, attraverso la descrizione e la contestuale valutazione degli elementi informativi necessari alla determinazione del livello di rischio fiscale correlato ai comportamenti dello stesso.

I principali elementi informativi strumentali all'attività di tutoraggio riguardano:

- il settore produttivo di appartenenza dell'impresa;
- il profilo di rischio dei soci, delle partecipate e delle operazioni effettuate, desunto anche dai precedenti fiscali;
- le istanze di interpello presentate dal contribuente;
- ogni altro elemento informativo utile.

In particolare, in relazione alle **istanze di interpello** presentate dalle imprese di più rilevante dimensione, la verifica di conformità tra i comportamenti effettivamente posti in essere dalle stesse e le condizioni rappresentate nelle istanze di interpello è effettuata nell'ambito del controllo sostanziale, da avviare entro l'anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni.

A **ciascun contribuente tutorato** viene attribuito un **livello di rischio differente per grado e tipologia**, funzionale all'individuazione della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare nel controllo. Per esempio, nei confronti dei contribuenti cui risulta attribuita una maggiore intensità del rischio, il controllo è effettuato mediante l'impiego di strumenti più incisivi rispetto a quelli utilizzabili nei confronti di soggetti a minore intensità di rischio. Per questi, il controllo potrà limitarsi anche alla sola predisposizione della scheda e al suo costante aggiornamento, mediante l'eventuale integrazione o modifica degli elementi informativi a essa pertinenti.

Il **livello di intensità del rischio attribuito** (e riveduto almeno annualmente) è correlato alla stima della probabilità e della tipologia dei comportamenti non conformi, nonché alla verifica dell'attitudine del contribuente ad avere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria un atteggiamento trasparente e collaborativo.

Al riguardo, la Circolare n. 13/E del 2009 affermava che:

- trattasi di un "approccio basato sulla valutazione del rischio di evasione";
- a ciascun contribuente "verrà attribuito un diverso livello di rischio funzionale all'individuazione della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare ai fini del controllo";
- l'efficacia dell'attività di controllo "va traguardata non solo all'insegna del recupero dell'evasione, ma anche in una specifica ottica d'induzione alla *compliance*".

Come si può notare, si tratta di un'iniziativa sicuramente innovativa nel solco del *risk rating* sopra citato, ma che soffre ancora di forti limiti ed inefficienze. In particolare, risalta in modo evidente la visione esclusivamente *pro* Amministrazione che ne condiziona evidentemente i contenuti [13].

In effetti, l'unico obiettivo che si percepisce è quello di un'analisi continua del contribuente, con eventuale acquisizione di informazioni, per stabilire il grado di pericolosità fiscale e modulare di conseguenza l'attività ispettiva.

In nessuna parte si parla di dialogo con l'impresa, supporto alle proprie attività internazionali, con-

[13] Tanto che verrebbe da obiettare sul termine "tutoraggio" che dà l'idea di uno strumento di supporto e di dialogo del contribuente, potendosi forse preferire quello di "monitoraggio" a testimonianza dell'impostazione dello strumento volto appunto a realizzare un'analisi più approfondita del contribuente, ai fini dell'attribuzione di un *risk rating*.

fronto sull'interpretazione di norma e di fatti aziendali ai fini della corretta attribuzione dei tributi; basti pensare che la gestione degli interpelli per i soggetti sottoposti a tutoraggi è rimasta assegnata alla Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate e quindi fuori dal tutoraggio, amministrato dalla Direzione Centrale Accertamento, con la conseguenza che su un interpello CFC si pronuncia non la Direzione che ha appunto sviluppato una conoscenza approfondita del contribuente e del suo profilo di rischio (e quindi evidentemente anche delle ragioni delle strutture CFC), bensì un soggetto che non è mai stato, e probabilmente mai entrerà in azienda, il quale poi, se riterrà di non rilasciare una risposta all'interpello ovvero di dare una risposta negativa, lo invierà al *tutor* perché a sua volta ricominci tutto il processo valutativo, casomai aprendo una verifica generale al contribuente, per poi alla fine rendersi conto che la normativa CFC non si applica. Si conferma pertanto un approccio unilaterale e di tipo ispettivo che nessun giovamento porta al contribuente [14].

Rispetto a questo primo tentativo occorre registrare, con soddisfazione, l'ultima iniziativa avviata dall'Agenzia delle Entrate e comunicata via *web* nel mese di luglio: l'invito ad una **sperimentazione** per la realizzazione di una procedura di **cooperazione rafforzata** da introdurre a regime nel nostro ordinamento, che rappresenta nelle intenzioni dell'Agenzia un'evoluzione dell'attività di tutoraggio [15].

A conferma di ciò, si legge nell'invito, l'assunzione di **impegni reciproci** da parte dei due attori: il contribuente, nell'assumere orientamenti volti alla *compliance* e alla trasmissione volontaria o su richiesta di informazioni su transazioni a maggior rischio fiscale o di dubbia interpretazione; l'Agenzia, nel rispondere alle esigenze del contribuente e nel consentire la risoluzione delle questioni di più ampio rilevo in maniera tempestiva ed equilibrata.

La sperimentazione sarà volta a:

- costituire dei tavoli tecnici, nei quali saranno analizzati caratteristiche dei modelli interni di gestione del rischio fiscale;
- delineare gli elementi e le caratteristiche del nuovo approccio;
- individuare gli adempimenti e incentivi, rispettivamente a carico e a beneficio del contribuente, nonché gli impegni da parte dell'Agenzia;
- in linea generale, ridurre gli adempimenti e dare certezza preventiva.

I requisiti richiesti per aderire alla sperimentazione sono i seguenti.

Requisiti necessari:

- rientrare nella qualifica di grande contribuente;
- aver adottato modelli di organizzazione e di gestione di cui all'art. 6 del D.Lgs. 231/2001 o aver adottato un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (cd. *Tax Control Framework*).

Requisiti preferenziali:

- essere parte di un gruppo multinazionale;
- aver aderito in altri ordinamenti a forme di *cooperative compliance* ovvero sottoscritto codici di condotta con le Amministrazioni finanziarie di quegli ordinamenti;
- aver attivato misure rientranti nel concetto di adempimento collaborativo, quali ad esempio *ruling* di *standard* internazionale [16] o adesione

[14] Né può ritenersi un vantaggio l'aver accentrato, per i contribuenti sottoposti a tutoraggio, tutti gli adempimenti presso la sede regionale competente, atteso che tale iniziativa finisce per essere una complicazione ed un costo per quei contribuenti che non hanno la sede nel capoluogo di Regione.

[15] Il tutoraggio è uno strumento che, tenuto conto della specificità e della complessità della fiscalità delle imprese di dimensioni particolarmente elevate, consente di diversificare le modalità di controllo fiscale in base ai risultati di specifiche analisi di rischio effettuate sul singolo contribuente, che tengano in considerazione non soltanto il suo "comportamento fiscale", ma anche le caratteristiche del settore produttivo in cui esso opera: a ciascun contribuente sottoposto a tutoraggio viene così attribuito un livello di intensità del rischio, sulla base della probabilità e della tipologia dei comportamenti non conformi, oltre che della tendenza del contribuente stesso a mantenere un atteggiamento cooperativo e trasparente nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria. In tal modo, il tutoraggio intende rispondere all'esigenza di selezionare in maniera appropriata le aree da controllare e di utilizzare nel modo più efficiente possibile gli strumenti di controllo a disposizione, intensificando allo stesso tempo il dialogo tra Amministrazione finanziaria e grandi contribuenti e favorendo l'incremento del livello di adempimento spontaneo da parte di questi ultimi.

[16] L'art. 8 del D.L. n. 269/2003, convertito nella L. n. 326/2003, ha introdotto nell'ordinamento tributario una particolare procedura di *ruling* attivabile dalle imprese "con attività internazionale".
Il nuovo istituto sembra riproporre il modello dei cd. *Advance Pricing Agreements* - APA, il cui utilizzo è raccomandato dall'OCSE sin dal Rapporto del 1995 sui prezzi di trasferimento. Tali *agreements* individuano i criteri per la determinazione dei prezzi di trasferimento mediante accordi unilaterali, bilaterali o multilaterali con le Amministrazioni finanziarie interessate, da concludersi prima di effettuare la transazione infragruppo.
Possono accedere alla procedura di *ruling* di *standard* inter-

al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento.

5. Alcune considerazioni finali

Come abbiamo visto nei precedenti paragrafi, la cooperazione rafforzata tra Fisco e contribuenti si fonda su due cardini: la condivisione anticipata e costante di informazioni, da un lato, la mitigazione dei rischi fiscali ed una più "amichevole" applicazione dei tributi dall'altro.
Prima di esaminare nel merito i due profili di cui sopra, sembra opportuno spendere qualche passaggio sulle modalità con cui questo nuovo strumento potrà essere introdotto. Sicuramente sarà necessario un atto normativo di primo grado che fissi le regole del gioco, gli obblighi dei partecipanti e gli effetti premiali.
Molto probabilmente a questo atto normativo dovrà affiancarsi poi un vero e proprio **accordo siglato dall'Agenzia delle Entrate** nel quale si potranno definire, nel dettaglio e con un riferimento più mirato all'organizzazione ed all'attività del contribuente, alcuni dettagli del rapporto collaborativo, quali, ad esempio:

- le **informazioni da trasmettere** all'Agenzia, atteso che le stesse, al di là delle categorie generali definite nel provvedimento di legge, potrebbero richiedere elementi di dettaglio rispetto all'attività aziendale;
- le **esigenze di collaborazione** richieste dal contribuente, ancora una volta da dover ritagliare sull'attività del contribuente, ad esempio, nel caso di società multinazionali.

L'**accordo** dovrebbe avere una **durata pluriannuale** (almeno 2/3 anni) e prevedere un **rinnovo automatico**, salvo diversa decisione di una delle due parti da inviare almeno 2 mesi prima della scadenza. Da questo punto di vista, sarà evidentemente fondamentale definire se, relativamente all'Agenzia, è ammissibile un recesso pienamente discrezionale o se, invece, si debbano definire cause di decadenza/mancato rinnovo tipiche. Propenderei per questa seconda soluzione, segnalando quale causa principale il mancato rispetto degli obblighi da parte del contribuente, *in primis* di quelli di comunicazione. In caso di un comportamento infedele da parte del contribuente, la decadenza dovrebbe avere effetti *ex tunc*, consentendo quindi un accertamento per tutto il periodo soggetto a cooperazione rafforzata per il quale è stata verificata l'infedeltà.
Inoltre, occorrerà decidere come considerare situazioni di violazioni di legge commesse dal contribuente durante la vigenza dell'accordo. Ora, in linea di massima, non ci si dovrebbe trovare di fronte a situazioni della specie, se si inserissero tra le misure premiali il non essere sottoposto ad attività ispettive e non essere soggetto a rischi sanzionatori. Tuttavia, è evidente che la possibilità di attività ispettive dovrà comunque permanere, seppur limitata ad esigenze eccezionali[17] e per la verifica del rispetto degli obblighi, mentre sul fronte sanzionatorio rimane comunque il rischio di sanzioni penali e non mi riferisco solo a quelle tributarie, ma anche ad alcune fattispecie che per la loro natura non possono non inficiare la cooperazione con il Fisco, ovvero i reati in materia di mafia e riciclaggio e contro la Pubblica amministrazione.
Per quanto concerne le **attività ispettive**, una soluzione potrebbe essere quella di non definire tali, in relazione alle norme sul ravvedimento, le informazioni raccolte e gli accertamenti svolti nell'ambito del regime di cooperazione rafforzata, consentendo così al contribuente di regolarizzare la propria posizione senza irrogazione di sanzioni e senza impatto sulla continuità del rapporto di cooperazione rafforzata.
Avuto riguardo alle **sanzioni penali**, occorrerà molto cautela: come sappiamo infatti il reato è commesso dal dipendente, per cui potrebbe non essere giusto penalizzare l'intera società; tuttavia, sappiamo che spesso il dipendente agisce nell'interesse o a vantaggio della società. Da questo punto di vista, sarebbe forse più corretto far riferimento, quale causa di decadenza, all'avvio di un procedimento *ex* D.Lgs. n. 231/2001 per i reati di cui sopra. In aggiunta, si potrebbe altresì aggiungere l'ipotesi di reati commessi dai vertici della società, ovvero i rappresentanti legali ed i dirigenti muniti di procura. Al contrario, i reati fiscali, cui non si applica il D.Lgs. n. 231/2001, do-

nazionale le imprese "con attività internazionale". Sul punto, la relazione governativa precisa che lo strumento dell'interpello "avrà ad oggetto la corretta determinazione dei criteri per la determinazione dei prezzi di trasferimento tra società collegate", con ciò lasciando intendere che la dimensione internazionale dell'istituto in esame va riferita ai rapporti tra società legate da un rapporto di collegamento.
Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Manuale di Governance fiscale*, cit., pag. 1509 ss.

[17] Ad esempio, in caso di reati fiscali o richieste di dati ed informazioni da parte di Autorità fiscali straniere.

vrebbero sicuramente essere inseriti nel novero delle ipotesi di decadenza.

Peraltro, una volta individuato il novero dei **reati rilevanti** ai fini della decadenza, occorrerà altresì definire due ulteriori concetti:

- in quale momento del procedimento penale si dovrebbe determinare l'effetto di decadenza; sul punto, non mi sembra si possa attendere una sentenza definitiva, potendosi forse far riferimento ad eventi precedenti quali una sentenza anche non definitiva, ovvero il rinvio a giudizio. Peraltro, in ipotesi di specie più che di decadenza sarebbe meglio parlare di opzione di mancato rinnovo a favore dell'Agenzia, mentre nel caso di sentenza definitiva, la decadenza dovrebbe avere effetto *ex nunc* (e non *ex tunc* come nell'ipotesi di infedeltà descritta in precedenza);
- se e come tener conto dei comportamenti organizzativi dell'azienda rispetto all'evento di reato, prima della sentenza di condanna definitiva, dovendosi però richiedere all'Agenzia un accertamento distante dalla propria cultura ed organizzazione. In ogni caso, se si volesse introdurre un tale principio, si potrebbe ipotizzare l'analisi degli elementi di cui sopra, in sede di rinnovo del regime di cooperazione rafforzata.

Relativamente a queste due punti, un possibile modello di riferimento potrebbe essere quello del ***rating* di legalità** [18] che in proposito attribuisce rilevanza ai provvedimenti nelle varie materie oggetto del *rating* confermati da sentenza di primo grado ancorchè non definitiva. Inoltre, il *rating* può essere rilasciato solo se, dopo 5 anni dal passaggio in giudicato della sentenza o del provvedimento di condanna, l'impresa:

a) non sia stata sottoposta a procedimenti penali, misure cautelari, misure di prevenzione, sentenze o provvedimenti di condanna anche non definitivi;
b) sia in possesso degli ulteriori requisiti richiesti;
c) dimostri la totale dissociazione dell'attuale struttura rispetto ai reati accertati in via definitiva.

[18] Il *rating* di legalità, introdotto dall'art. 5-*ter* del D.L. n. 1/2012, come modificato dal D.L. n. 29/2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 62/2012, è un nuovo strumento introdotto nel 2012 per le imprese italiane, volto alla promozione e all'introduzione di principi di comportamento etico in ambito aziendale, tramite l'assegnazione di un giudizio sul rispetto della legalità da parte delle imprese che ne abbiano fatto richiesta e, più in generale, sul grado di attenzione riposto nella corretta gestione del proprio business. Al riconoscimento di un sufficiente livello di *rating* di legalità - convenzionalmente misurato in "stellette", l'ordinamento ricollega vantaggi in sede di concessione di finanziamenti pubblici e agevolazioni per l'accesso al credito bancario. L'Antitrust, con delibera n. 24075 del 14 novembre 2012, ha dunque adottato il Regolamento attuativo del Rating di legalità. In base all'art. 1, comma 1, del Regolamento può accedere alla richiesta di *rating* l'impresa (in forma individuale o collettiva): avente sede operativa nel territorio nazionale; che abbia raggiunto un fatturato minimo di due milioni di euro nell'ultimo esercizio chiuso nell'anno precedente alla richiesta di *rating*; che, alla data della richiesta di *rating*, risulti iscritta nel registro delle imprese da almeno due anni. Il *rating* va da un minimo di una stelletta ad un massimo di tre stellette, attribuito dall'Autorità sulla base delle dichiarazioni rese dalle aziende con la domanda telematica, che verranno verificate tramite controlli incrociati con i dati in possesso delle Pubbliche amministrazioni interessate. Una stelletta (punteggio minimo): l'azienda dovrà dichiarare che l'imprenditore e gli altri soggetti rilevanti (direttore tecnico, direttore generale, rappresentante legale, amministratori, soci) non sono destinatari di misure di prevenzione e/o cautelari, sentenze/decreti penali di condanna, sentenze di patteggiamento per reati tributari *ex* D.Lgs. n. 74/2000 e per reati *ex* D.Lgs. n. 231/2001. Per i reati di mafia, oltre a non avere subito condanne, non deve essere stata iniziata azione penale ai sensi dell'art. 405 c.p.p. L'impresa stessa non deve essere destinataria di sentenze di condanna né di misure cautelari per gli illeciti amministrativi dipendenti dai reati di cui al citato D.Lgs. n. 231/2001. L'impresa non dovrà inoltre, nel biennio precedente la richiesta di rating, essere stata condannata per illeciti antitrust gravi, per mancato rispetto delle norme a tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, per violazioni degli obblighi retributivi, contributivi, assicurativi e fiscali nei confronti dei propri dipendenti e collaboratori. Non dovrà inoltre avere subito accertamenti di un maggior reddito imponibile rispetto a quello dichiarato, né avere ricevuto provvedimenti di revoca di finanziamenti pubblici per i quali non abbia assolto gli obblighi di restituzione. Tutti i provvedimenti che impediscono l'attribuzione di una "stelletta" dovranno essere divenuti inoppugnabili o confermati con sentenza passata in giudicato. L'impresa dovrà inoltre dichiarare di effettuare pagamenti e transazioni finanziarie di ammontare superiore alla soglia di mille euro esclusivamente con strumenti di pagamento tracciabili. Da due a tre stellette: il regolamento prevede 6 ulteriori requisiti che, se rispettati, garantiranno alle imprese il punteggio massimo di 3 stellette. Se ne verranno rispettati 3 si otterranno due stellette. In particolare le aziende dovranno: rispettare i contenuti del Protocollo di legalità sottoscritto dal Ministero dell'Interno e da Confindustria, e a livello locale dalle Prefetture e dalle associazioni di categoria; utilizzare sistemi di tracciabilità dei pagamenti anche per importi inferiori rispetto a quelli fissati dalla legge; adottare una struttura organizzativa che effettui il controllo di conformità delle attività aziendali a disposizioni normative applicabili all'impresa o un modello organizzativo ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001; adottare processi per garantire forme di *Corporate Social Responsibility*; essere iscritte in uno degli elenchi di fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori non soggetti a tentativi di infiltrazione mafiosa; avere aderito a codici etici di autoregolamentazione adottati dalle associazioni di categoria.

Passando al tema delle **informazioni** che dovranno essere **fornite dal contribuente**, si può immaginare che le stesse si concentreranno (e saranno automatiche) principalmente su operazioni straordinarie, operazioni finanziarie e limiti di deducibilità degli interessi, talune categorie maggiormente rilevanti di operazioni infra-gruppo, partecipazioni estere non solo CFC, costi *black list* e altri rapporti con paradisi fiscali, compensazioni (molto probabilmente oltre una certa soglia).
Più in generale, però, si deve ipotizzare un diritto dell'Agenzia di richiedere **ulteriori informazioni**, anche attraverso l'esame di documentazione e colloquio con dipendenti aziendali/consulenti ed al di fuori dei limiti dei poteri ispettivi già riconosciuti dalla legge. Con questo non voglio dire che si dovrebbe ipotizzare una sorta di regime ispettivo permanente, ma si ritiene che si debba concedere all'Agenzia la possibilità di approfondire argomenti di interesse seppur specifici e delimitati. Diversamente, si correrebbe il rischio di costringere l'Agenzia ad un allargamento delle informazioni soggette a scambio automatico [19], con conseguenze che evidentemente non portano vantaggi a nessuna delle due parti.
Sul fronte degli **effetti premiali**, il primo ed indiscutibile vantaggio dovrebbe essere quello di poter "interpellare" sempre e solo lo stesso Ufficio dell'Agenzia competente (o meglio ancora un *tutor* assegnato all'impresa) a gestire lo strumento della *cooperative compliance*. Al riguardo, dovrebbero essere sicuramente concentrati all'interno della cooperazione rafforzata tutti gli interpelli ed il *ruling* internazionale, mantenendone fermi i principi generali, ma semmai prevedendo un'accelerazione dei tempi anche grazie alla maggiore conoscenza della società maturata nell'ambito dello specifico regime di cooperazione rafforzata.
Riguardo al ***transfer pricing***, si potrebbe prevedere un **confronto immediato**, in sede di accesso al regime, circa la completezza della documentazione ovvero le esigenze di integrazione, in modo da evitare sorprese successive.
Altri strumenti premiali potrebbero essere costituiti da minori adempimenti soprattutto con riguardo al tema delle compensazioni.
Infine, sul fronte dell'**accertamento e sanzioni**, si ritiene che, in cambio della disponibilità a collaborare e ad essere trasparenti nei confronti del Fisco, si dovrebbe estendere almeno a tutte le informazioni trasmesse all'Agenzia, sia d'iniziativa che a richiesta, la cancellazione delle sanzioni amministrative. Peraltro, non sarebbe sbagliato introdurre un più ampio concetto di buona fede comportamentale ed organizzativa con conseguente non applicazione generale delle sanzioni amministrative e facoltà di ravvedimento da parte del contribuente, in linea con il recente orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate, con riferimento agli errori in materia di principio di competenza.
Sul **piano internazionale**, l'assenza delle sanzioni dovrebbe favorire le procedure di **eliminazione delle doppie imposizioni** da accertamento (in particolare per quanto concerne il *transfer pricing*), sia amichevoli che convenzionali, garantendo ancora una volta il massimo impegno dell'Agenzia a supporto della posizione fiscale del contribuente residente, anche attraverso canali diretti di comunicazione.
Per quanto concerne le **sanzioni penali**, pur non potendosi prevedere una non punibilità generale, varrebbe forse la pena, in attesa di una riorganizzazione più generale del comparto penal-tributario, inserire una **specifica ipotesi di non punibilità** per chi aderisce alla cooperazione rafforzata, almeno con riferimento all'ipotesi di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 [20]. Questo per evitare, stante il regime dell'obbligatorietà della notizia di reato, che si avvii un procedimento penale anche in situazioni di palese assenza del dolo, atteso che tale assenza può essere verificata solo dal pubblico ministero/giudice e non dalla polizia giudiziaria.
Un ultimo tema riguarda gli **strumenti a disposizione del contribuente** per tutelarsi in caso di decadenza/mancato rinnovo ingiustificati, risposte ad interpelli non condivise, altre ipotesi di

[19] Sullo scambio automatico di informazioni cfr. P. Valente, L. Vinciguerra, *Scambio di informazioni. Profili applicativi nelle verifiche*, Ipsoa, 2013, pag. 25 ss.

[20] A tal proposito, si rileva che, in tema di *transfer pricing*, benché l'art. 26 del D.L. n. 78/2010 nulla dica in merito alla possibilità per i contribuenti virtuosi di evitare le sanzioni penal-tributarie previste dal D.Lgs. n. 74/2000 con particolare riferimento alla fattispecie di dichiarazione infedele (art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000), qualora le dimensioni della rettifica operata dai verificatori ne integrassero le condizioni (cfr. art. 7, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000), sarebbe senz'altro ingiusto ignorare il comportamento cooperativo del contribuente che abbia predisposto una documentazione idonea a consentire all'Amministrazione finanziaria di espletare la propria attività di controllo fiscale e che, per tale ragione, non può chiaramente essere accusato di aver agito al fine di evadere le imposte.
Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, cit., pag. 455 ss.

mancata ottemperanza dei propri obblighi da parte dell'Agenzia.
Il punto è decidere se esiste e qual è la giurisdizione competente, tema peraltro già propostosi in modo irruento nel caso di risposte negative ad interpelli e che la giurisprudenza sembra voler risolvere a favore di una competenza estesa della giustizia tributaria. Non è questa la sede per approfondire le posizioni dottrinali e giurisprudenziali formatesi in materia di interpelli, tuttavia si ritiene sia giunto il momento di prendere atto che in un rinnovato sistema di dialogo Fisco/contribuente non si può e non è corretto sostenere che l'unico atto ricorribile è quello di accertamento. Tale posizione, infatti, spinge il contribuente verso la non collaborazione e *disclosure* anticipata, atteso che non si possono controllarne le eventuali conseguenze negative. Per assurdo, il non conformarsi volontariamente ad una risposta ad interpello dell'Agenzia può essere, e spesso è, più grave rispetto alle situazioni in cui si decide di non interpellare affatto, anche quando l'interpello è obbligatorio. La risposta negativa, infatti, è spesso l'anticamera di un'attività ispettiva e la volontarietà del mancato adeguamento può avere conseguenze pesanti in termini sanzionatori ed in particolare sul piano penale e dell'accertamento del dolo.
Si è pertanto favorevoli ad una procedura di *escalation* interna all'Agenzia e, in caso di mancata soluzione, alla possibilità di ricorso alla Commissione tributaria. Peraltro, l'eventuale contenzioso non dovrebbe inficiare la continuazione del regime collaborativo.
Diversamente, si finirebbe per svuotare di contenuti il regime, esponendo il contribuente al rischio di veder trasformare la collaborazione in una sorta di minaccia non appena egli non condivida la posizione assunta dall'Amministrazione. In una situazione del genere, sarebbe evidentemente impossibile parlare di collaborazione; la collaborazione richiede infatti che le due parti si trovino su un piano paritetico e che su un piano paritetico risolvano i propri conflitti.
Prima di concludere, giova segnalare la legge delega per la **riforma del sistema fiscale**, in cui si fa esplicito riferimento alla **cooperazione rafforzata**, laddove si prevede che per stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali vengano introdotte norme volte alla costruzione di un migliore rapporto tra Fisco e contribuenti attraverso forme di comunicazione e cooperazione rafforzata [21]. Le imprese di maggiori dimensioni dovranno costituire sistemi aziendali strutturati di gestione e controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel sistema dei controlli interni [22]. A fronte di ciò saranno previsti minori adempimenti per i contribuenti, con la riduzione delle eventuali sanzioni, nonché - secondo le modifiche introdotte in sede referente - forme premiali, consistenti in una riduzione degli adempimenti, in favore dei contribuenti che aderiscano ai predetti meccanismi di tutoraggio, i quali potranno utilizzare, inoltre, un interpello preventivo specifico con procedura abbreviata.

[21] Art. 6 della L. n. 23/2014, sul quale cfr. B. Ferroni, *Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio*; B. Santacroce e L. Fruscione, *La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto Fisco-Impresa*, entrambi sul prossimo numero de "*il fisco*".

[22] Il Decreto Legge cd. "salva Italia" (n. 201/2011, art. 10, commi 1-13) ha previsto l'introduzione di un nuovo regime della trasparenza rivolto ai soggetti che svolgono attività artistica, professionale o di impresa, in forma individuale o associata (escluse le società di capitali). Si tratta di un regime finalizzato a incoraggiare la trasparenza in materia fiscale. Per i soggetti di maggiori dimensioni, il Governo è stato delegato a disciplinare sistemi aziendali strutturati di gestione e controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro complessivo dei controlli interni.
Secondo quanto previsto nella relazione governativa, si ritiene necessario favorire, nelle imprese, la diffusione di modelli basati non più esclusivamente sulla "minimizzazione degli oneri fiscali", ma su una vera e propria "gestione del rischio di *compliance fiscale*". L'adozione di tali modelli implica che le imprese costruiscano una "mappa" dei rischi di *compliance* fiscale, approntino meccanismi di gestione e controllo dei medesimi rischi e definiscano una chiara attribuzione delle responsabilità, nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni e di *governance* aziendale.
Siffatte nuove modalità di gestione dei rischi costituiscono la piattaforma su cui innestare nuove e più evolute forme di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria. L'enfasi del controllo si sposterebbe sulla verifica dell'affidabilità e coerenza del sistema di gestione e controllo dei rischi fiscali dell'impresa, in un rapporto di interlocuzione con gli organi di gestione aziendale e con gli *auditors*.