

Requisiti di accesso e impatto sistemico della cooperative compliance: il programma italiano è sulla buona strada

Autori:

Giulio Allevato

Lecturer di Diritto Tributario, SDA Bocconi School of Management - Università Bocconi; Hauser Global Fellow, NYU School of Law.

Carlo Garbarino

Professore di Diritto Tributario, Università Bocconi.

1. Il contesto internazionale e la ratio della cooperative compliance

La fiscalità costituisce, per definizione, un centro di costo nella vita dell'azienda. Un pagamento addizionale rispetto ai costi di produzione dei beni e servizi cui è preposta l'azienda, ma pur sempre determinante nella definizione dell'eventuale margine di profittabilità del business e dell'ampiezza di questo. Per questa ragione, la minimizzazione del carico fiscale è pur sempre un'ambizione legittima di un'impresa.

Negli scorsi decenni, tuttavia, si è assistito allo sviluppo, da parte di numerose imprese - multinazionali e nazionali, di grandi così come di medie e piccole dimensioni - di strategie sempre più sofisticate e aggressive di pianificazione fiscale, risultanti nella assoluta minimizzazione del carico tributario anche attraverso lo sfruttamento di lacune nella normativa domestica e internazionale e interpretazioni quantomeno discutibili della ratio di talune disposizioni. Ciò ha dato luogo a risparmi di imposta, la cui entità, a volte colossale, ha indotto a considerare la gestione della fiscalità come un centro di profitto più che un centro di costo.¹

La risposta dei governi, *lato sensu* intesi, si è manifestata, in particolare nell'ultimo decennio, nella creazione, per via legislativa o giurisprudenziale, di norme generali cd. anti-abuso, che, se certo hanno dotato le Amministrazioni finanziarie di maggiori e ben più potenti strumenti di contrasto dell'aggressive tax planning, hanno però dato luogo ad una significativa diminuzione del livello di certezza del diritto in ambito tributario.

Tale estremizzazione della contrapposizione tra Fisco e contribuenti corporate ha condotto, come autorevolmente evidenziato, ad una "lose, lose" situation,² poiché, in una prospettiva di lungo periodo, nessuna delle due parti trae beneficio, rispettivamente, dall'incertezza e dal significativo impiego di risorse amministrative che un siffatto scenario impone.

Di ciò si è reso da tempo conto il Forum on Tax Administration (di seguito "FTA") costituito in seno all'OCSE, il quale, già nel 2008, evidenziò come un siffatto scenario comportasse dei giganteschi ostacoli per il corretto funzionamento dei sistemi tributari.³ Sempre l'OCSE ha poi proceduto, in maniera più strutturata, a promuovere e incoraggiare una trasformazione epocale del rapporto Fisco-contribuente, che conduca alla costruzione di un nuovo tipo di interazione, basata non più su un sistema di cd. "command-and-control" con controlli eventuali ed ex post, bensì sulla reciproca fiducia, sulla trasparenza e sulla comprensione delle rispettive esigenze e finalità.⁴ Negli auspici dell'OCSE, dunque, la tradizionale interazione tra Fisco e contribuenti - che vede dapprima il contribuente qualificare fiscalmente le transazioni e operazioni effettuate e, solo successivamente,

¹ Dossi A., Garbarino C., "Tax Department: centro di costo o centro di profitto?", *Economia e Management*, 2011.

² J. Owens, *The "Enhanced Relationship": A Challenge for Revenue Bodies and Taxpayers*, *European Taxation*, July 2008, p. 351.

³ Third Meeting of the Forum on Tax Administration, Final Declaration, reperibile alla pagina <http://www.oecd.org/tax/administration/37415572.pdf>.

⁴ R. Happé, "Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share", 23 *International Tax Review* (2007), p. 540; M.T. Soler Roch, "Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal?", *World Tax Journal* (Ottobre 2013), pp. 282-296.

l'Amministrazione finanziaria procedere al controllo della correttezza e della conformità del comportamento del contribuente rispetto alla normativa tributaria, eventualmente riquilificando, recuperando a tassazione e sanzionando le violazioni - deve progressivamente cedere il posto ad un rapporto di interazione continua fra due protagonisti proattivamente impegnati a collaborare per il raggiungimento ex ante di soluzioni interpretative e applicative della necessariamente complessa normativa fiscale.⁵

Un tale approccio condurrebbe, per le Amministrazioni finanziarie, ad un più efficiente e mirato utilizzo delle proprie risorse di verifica e accertamento (potendosi concentrare solo sui contribuenti non volenterosi di collaborare o non affidabili) e, nell'ottica dei contribuenti, ad una maggiore certezza circa il trattamento fiscale delle proprie operazioni.⁶ Si tratta di un progetto assai ambizioso, che implica, innanzitutto, uno sconvolgente mutamento di mentalità e di approccio sia in capo alle Amministrazioni finanziarie che in capo ai contribuenti.⁷

La prima mossa in tal senso è stata la pubblicazione, proprio da parte dell'OCSE, del report *Study into the Role of Tax Intermediaries* (2008), incentrato sulla figura dei contribuenti corporate di grandi dimensioni e sul ruolo dei loro consulenti fiscali - definiti, per l'appunto, *tax intermediaries*.⁸ In tale report, l'OCSE mise in evidenza i benefici che avrebbero potuto derivare dall'instaurazione di un nuovo rapporto, definito di "*enhanced cooperation*" tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti corporate di grandi dimensioni, basato sulla collaborazione *ex ante* e la trasparenza. Ai fini del presente contributo giova rilevare, in particolare, che l'OCSE evidenziò l'importanza del *risk profiling* dei contribuenti da parte delle Amministrazioni finanziarie, ovvero sia la distinzione e la selezione dei contribuenti con cui instaurare tale rinnovato rapporto sulla base del rischio e alla rilevanza sistemica della loro non-compliance.⁹

Dopo alcuni anni, l'OCSE tornò alla carica pubblicando, nel 2013, un nuovo report sulla necessaria revisione del rapporto Fisco-contribuente (*Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*).¹⁰ In tale documento, l'OCSE esordì correggendo l'espressione terminologica utilizzata nel precedente Report del 2008 per definire la nuova tipologia di interazione tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti: non più "enhanced cooperation", bensì "*co-operative compliance*", per evidenziare come la finalità ultima del progetto non sia l'instaurazione di un rapporto privilegiato con alcuni contribuenti, in violazione del principio di eguaglianza, bensì l'ottenimento di un maggiore e più efficace livello di compliance. Per il resto, l'OCSE sostanzialmente riprese tutti i principali concetti e raccomandazioni già contenuti nel precedente Report del 2006, stressando ancor di più l'importanza del *tax risk management* sia da

⁵ OCSE, *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, Parigi, 2013; OCSE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Parigi, 2008.

⁶ Proprio tale certezza preventiva costituisce il principale *benefit* dei programmi di *cooperative compliance*. Rispetto a tale risultato, eventuali riduzioni sanzionatorie, che comunque in nessun Paese giungono ad azzerarsi in ragione della partecipazione al programma di *cooperative compliance*, hanno natura ancillare e marginale. A tal proposito v. A. Polito, "Nessun salotto buono della fiscalità d'impresa", in *Il Sole - 24 Ore* del 17 giugno 2016.

⁷ F. Gallo, "Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del cd. adempimento collaborativo", in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, p. 952.

⁸ OCSE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing (2008), reperibile alla pagina <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

⁹ La Commissione UE 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". V. Commissione UE - Directorate General Taxation and Customs Union Indirect Taxation and Tax administration, *Risk Management: Guide for Tax Administration*, 2006, disponibile presso https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf

¹⁰ OCSE, *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*, OECD Publishing, (2013) reperibile alla pagina <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313201e.pdf?expires=1414514965&id=id&accname=ocid177380&checksum=FCAB5DDBA80770F31CAD3655AFDBE1FC>.

parte delle Amministrazioni finanziarie che dei contribuenti corporate, e illustrò le caratteristiche dei programmi di cooperative compliance al tempo già intrapresi in vari Paesi OCSE.¹¹

2. L'esperienza italiana

Nell'esperienza italiana, in ciò allineata a quanto avvenuto in altre giurisdizioni, il programma di cooperative compliance è stato preceduto da un progetto-pilota lanciato nel 2013 e per il quale furono selezionate 14 società, fra le 84 che avevano fatto richiesta di partecipare e che erano in possesso dei requisiti dimensionali (volume di affari pari ad almeno 100 milioni di euro) e organizzativi (dotazione di un modello di organizzazione e gestione ex 231/2001 o di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale) previsti dal bando.

La concreta introduzione e codificazione di un programma di cooperative compliance (denominato "adempimento collaborativo") è avvenuta tramite l'emanazione - in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della Legge 11 marzo 2014, n. 23 - del D. Lgs. del 5 agosto 2015 (cd. "Decreto Certezza"). Negli articoli 3, 4, 5, 6 e 7 del Decreto Certezza sono infatti declinati i requisiti, i doveri, gli effetti, le competenze e le procedure del programma di adempimento collaborativo.

L'architettura del programma è stata successivamente e progressivamente completata a mezzo del Provvedimento del 14 aprile 2016, recante disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo, del Decreto del 15 giugno 2016, recante disposizioni in materia di interpello abbreviato - uno degli strumenti-cardine del programma di adempimento collaborativo, della circolare n. 38/E del 16 settembre 2016, recante chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi, e, infine, del Provvedimento del 26 maggio 2017, ha emanato ulteriori disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo.

Nei paragrafi che seguono ci si soffermerà sui requisiti richiesti per l'accesso al regime, al fine di comprendere se il programma italiano di cooperative compliance sia, nel suo complesso e in questa sua prima fase attuativa, destinato ad un target di contribuenti corporate le cui caratteristiche e rilevanza siano idonee a incidere in maniera sistemica sul panorama italiano della compliance tributaria.

I più evoluti programmi di cooperative compliance appaiono, infatti, caratterizzati da meccanismi di selezione dei contribuenti basati su criteri non solo quantitativi, ma anche, e prevalentemente, qualitativi: i criteri maggiormente diffusi sono, infatti, la compliance history, l'industry di appartenenza, gli effetti di una potenziale *non-compliance*, la composizione e la storia di *compliance del management* etc.. L'adozione di criteri quali quelli sopra citati è finalizzata, in particolare nelle fasi embrionali dei programmi di cooperative compliance, a instaurare il dialogo tipico di tali regimi e concentrare le importanti risorse amministrative ad essi destinati solo sui soggetti la cui compliance abbia effetti sistemici decisivi.¹²

¹¹ Le prime esperienze possono essere addirittura individuate in un periodo antecedente al 2008: è questo il caso di Paesi Bassi, Irlanda, Regno Unito, Australia e Sud Africa. Hanno poi fatto seguito altri Paesi come Singapore (2008), Canada (2010), Giappone (2010), Nuova Zelanda (2010), Slovenia (2010), Spagna (2010), Danimarca (2012), Svezia (2012).

¹² Il programma di *cooperative compliance* attivo nel Regno Unito è condotto, per fasi progressive, soltanto con quei contribuenti che si qualificano come *Low-Risk* sulla base della cd. *Business Risk Review*, ossia attraverso la misurazione del *rischio residuale*, che equivale al *rischio inerente* alla tipologia di attività e alle dimensioni dell'impresa al netto dell'attività di mitigazione. HM Reenue & Customs, *The framework for a better relationship*, (2008); J. Friedman, G. Loomer, J. Vella, *Analyzing the Enhanced Relationship Between Corporate Taxpayers and Revenue Authorities: A U.K. Case Study*, Internal Revenue Service Bulletin (2009). Anche il programma australiano contempla un elaborato processo di *risk profiling* (cd. "*Risk-differentiation Framework*") dei contribuenti e i benefici del programma sono riservati a quei contribuenti identificati come "*key taxpayers*", ossia quelle società che in passato hanno tenuto un elevato livello di *compliance* fiscale ma la cui disobbedienza, seppur remota, alla normativa fiscale avrebbe delle conseguenze sistemiche rilevanti. Australian Taxation Office for the Commonwealth of Australia, *Large business and tax compliance* (2014). Il programma statunitense, denominato *Compliance Assurance Process* (CAP), è anch'esso caratterizzato dallo svolgimento in fasi progressive - *pre-CAP*, *CAP* e *Compliance Maintenance* - finalizzate ad accompagnare la "maturazione" dei contribuenti selezionati sulla base di criteri non solo dimensionali, ma anche qualitativi. Internal

Come noto, il programma italiano di adempimento collaborativo prevede sia un requisito qualitativo, consistente nella sussistenza di un efficace sistema di controllo interno del rischio fiscale (il cd. "Tax Control Framework" o, semplicemente, "TCF"), che dei requisiti dimensionali, quindi quantitativi, costituiti da un *threshold* di fatturato o volume d'affari, nonostante questi ultimi siano in parte superabili grazie all'estensione del campo di applicazione soggettiva del regime posta in essere attraverso il Provvedimento del 14 aprile 2016, come sarà più innanzi illustrato.

2.1. Il requisito del TCF

Requisito primario e generalizzato per poter accedere al regime è, come noto, la sussistenza di un sistema di controllo interno del rischio fiscale, il cd. "*Tax Control Framework*" (o semplicemente "TCF"). L'art 3 del Decreto Certezza dispone, invero, l'istituzione del "*regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario*".

Un'interpretazione meramente letterale dell'art. 3 del Decreto Certezza avrebbe potuto indurre a ritenere tale requisito integrato solo in presenza di un TCF già pienamente efficace e completo. Tale interpretazione, però, avrebbe contratto ulteriormente la platea dei potenziali candidati e, circostanza ancor più grave, avrebbe tradito quello che è il vero fine ultimo della cooperative compliance, ovvero l'incremento, tramite l'interazione costante con l'Amministrazione finanziaria, del numero delle imprese effettivamente *in control* del proprio rischio fiscale e quindi del livello medio di "maturità" dei contribuenti corporate.¹³ Inoltre, avrebbe reso il programma italiano non allineato ai principali modelli esteri, i quali considerano lo sviluppo di un adeguato TCF un punto di arrivo del rapporto di collaborazione instaurato piuttosto che un prerequisito di adesione al regime.^{14 15}

A tal proposito, con la Circolare n. 38/E del 16 settembre 2016, l'Agenzia delle entrate ha fornito una chiave di interpretazione del requisito di accesso relativo al TCF più in linea con la filosofia di fondo della *cooperative compliance*, precisando che "*l'individuazione, in sede di monitoraggio di rischi fiscali precedentemente non mappati costituisce un fatto fisiologico nello sviluppo e nel mantenimento del sistema di controllo del rischio fiscale...*". Dovrebbe dunque dedursi che il TCF del contribuente non debba necessariamente essere perfetto al momento della richiesta di accesso al regime, ma possa essere oggetto di aggiustamenti migliorativi, anche importanti, in corso di regime e in ragione del confronto permanente attivato con l'Amministrazione. Tale ragionevole intervento ha allineato il programma italiano ai programmi più maturi ed evoluti posti in essere in altre giurisdizioni e, a giudizio di chi scrive, certamente garantisce un effettivo contributo del programma di adempimento collaborativo al miglioramento del livello di maturità fiscale delle imprese italiane di maggiori dimensioni.

Revenue Service, *Internal Revenue Manual – 4.51.8 Compliance Assurance Process (CAP) Examinations*; D. Nolan, "*The Compliance Assurance Process: A New Approach to Corporate Tax Administration*", J. Tax Prac. & Proc. (2005).

¹³ G. Allevato, "*La cooperative compliance italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali*", in Corriere Tributario n. 41/2016, p. 3172.

¹⁴ The Netherlands Tax and Customs Administration, *Horizontal Monitoring within the medium to very large businesses segment*, 30 Nov. 2010, pp. 7-8.

¹⁵ HM Revenue & Customs, *The framework for a better relationship*, (2008); J. Friedman, G. Loomer, J. Vella, *Analyzing the Enhanced Relationship Between Corporate Taxpayers and Revenue Authorities: A U.K. Case Study*, Internal Revenue Service Bulletin (2009); Internal Revenue Service, *Internal Revenue Manual – 4.51.8 Compliance Assurance Process (CAP) Examinations*; D. Nolan, *The Compliance Assurance Process: A New Approach to Corporate Tax Administration*, J. Tax Prac. & Proc. (2005). V.

Oltre ad essere uno dei pilastri dei regimi di cooperative compliance raccomandati dall'OCSE,¹⁶ il miglioramento del livello di maturità fiscale delle imprese italiane attraverso uno strutturato sistema di controllo interno del rischio tributario rappresenta, invero, un'esigenza assai avvertita, *in primis*, dalle stesse imprese. Come emerso in una survey recentemente condotta dall'Osservatorio Fiscale e Contabile di SDA Bocconi¹⁷, il 60% dei tax director che firmano le dichiarazioni fiscali della propria società afferma di non possedere effettivamente tutte le informazioni necessarie e di non avere un controllo del rischio fiscale tale da giustificare il livello di responsabilità che un tale atto comporta. Tale circostanza, come emerso sempre nella survey condotta da SDA Bocconi, è da attribuirsi, oltre che all'opacità dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria e con la giustizia tributaria, proprio all'assenza di un sistema strutturato di controllo interno del rischio fiscale.

L'80% dei tax director delle società al momento sprovviste di un TCF ha infatti evidenziato come lo sviluppo di un TCF sia preso in seria considerazione quale strumento necessario per raggiungere un pieno ed efficiente presidio del rischio fiscale. L'utilità e l'efficacia del TCF è riconosciuta dal 100% dei tax director delle società che, invece, affermano di averne già sviluppato uno. Coerentemente con le indicazioni fornite dall'OCSE e, più recentemente, dall'Amministrazione finanziaria italiana in relazione ai programmi di cooperative compliance (v. *infra*), nella maggior parte dei casi (quasi l'80%) il responsabile del TCF è proprio il tax director (tale responsabilità è invece assunta dalla funzione compliance in circa il 20% dei casi).

2.2. Gli altri requisiti

Oltre al requisito dell'adozione di un TCF, la scelta del legislatore italiano, coerente con le esperienze di altre giurisdizioni, è stata quella di riservare, inizialmente, l'accesso al regime di adempimento collaborativo ai contribuenti di grandissime dimensioni. Infatti, l'art. 3 del Decreto Certezza circoscrive, infatti, la platea dei contribuenti corporate qualificati per il regime a coloro che:

- a. conseguano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 10 miliardi di euro; o che
- b. abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota e conseguano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro.¹⁸

Tale ambito soggettivo di applicazione, che appariva troppo ristretto, è stato opportunamente ampliato dall'Amministrazione finanziaria tramite il Provvedimento del 14 aprile 2016. Con tale atto, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha invero disposto che possano presentare domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo anche:

- c. le imprese che, a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti di cui all'art 2 del D. Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, intendano dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, al di là del volume di affari o ricavi;
- d. le società che svolgano funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale ma non aventi esse stesse i requisiti dimensionali suddetti, purché

¹⁶ V. OCSE, *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*, (2013), cit.; OCSE, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing, Parigi (2016), reperibile presso <http://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>.

¹⁷ V. Atti del convegno "Il Tax Director in Italia: il ruolo e le responsabilità alla luce del rinnovato contesto economico-legislativo", tenutosi in data 8 febbraio 2017, disponibili su richiesta presso <http://www.sدابocconi.it/it/sito/osservatorio-fiscale-contabile>.

¹⁸ Il requisito dimensionale, così determinato, è soddisfatto se almeno in uno di tre periodi di osservazione, i ricavi o il volume d'affari raggiungono le soglie suddette alternativamente.

appartenenti a un gruppo di imprese in cui uno o più contribuenti rispettino i requisiti dimensionali di accesso disposti dal Decreto Certezza.¹⁹

Proprio tale estensione dell'ambito soggettivo di applicazione del regime di adempimento collaborativo costituisce, a giudizio di scrive, uno degli elementi più determinanti per il successo del programma di adempimento collaborativo in termini di contributo ad un effettivo cambiamento sistemico dell'approccio dei contribuenti corporate alla compliance fiscale. Infatti, l'intenzione di effettuare significativi investimenti in Italia e di ottenere chiarezza dall'Amministrazione circa il trattamento tributario dei medesimi rappresenta una buona proxy del commitment dell'impresa alla compliance fiscale nonché dell'importanza sistemica della sua condotta fiscale, circostanze che tende a fare di essa un candidato ideale per il regime di cooperative compliance, specie in una fase iniziale.

2.2.1 L'interpello sui nuovi investimenti

L'interpello sui nuovi investimenti, introdotto con il Decreto Internazionalizzazione del 2015, costituisce un ulteriore strumento finalizzato a promuovere gli investimenti e la ripresa economica attraverso l'istituzione della certezza del diritto. L'art. 2, comma 6, del D.Lgs. n. 147 ("*Decreto internazionalizzazione*") - successivamente oggetto del Decreto attuativo del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 29 aprile 2016, del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 maggio 2016, della circolare n. 25/E del 1° giugno 2016 - fornisce, infatti, alle imprese, italiane e straniere, che intendano effettuare in Italia rilevanti investimenti, la possibilità di rivolgersi all'Agenzia delle entrate allo scopo di conoscere preventivamente il parere in merito al corretto trattamento fiscale del piano di investimenti e delle operazioni straordinarie a questo correlate.²⁰

Il progetto di investimento, inteso come qualsiasi progetto di realizzazione di un'iniziativa economica di carattere duraturo, deve presentare diversi requisiti affinché possa essere oggetto di interpello.²¹ Esso deve: (i) realizzarsi nel territorio dello Stato; (ii) avere ricadute occupazionali significative e durature; (iii) essere di ammontare non inferiore a 30 milioni di Euro, anche di esecuzione articolata su più anni.²²

Tra le tipologie di investimento individuate dal decreto (elenco di natura esemplificativa e non esaustiva), troviamo operazioni consistenti in realizzazione o di ampliamento di attività economiche con conseguente adeguamento della struttura aziendale; diversificazione della produzione di un'unità produttiva pre-esistente; ristrutturazione di un'attività economica esistente tesa al superamento o alla prevenzione di una fase di crisi, ed operazioni aventi ad oggetto le partecipazioni in un'impresa.

Per quanto concerne le modalità di presentazione della richiesta di interpello, questo deve essere presentato all'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa, Ufficio Interpelli Nuovi Investimenti, prima del momento applicativo della norma oggetto di interpello, ben potendo l'investimento essere già stato avviato. L'Ufficio, viceversa, ha l'onere di fornire una risposta entro il termine di 120 giorni, scaduto il quale si formerà il silenzio-assenso. La risposta, espressa o desunta, fornita dall'Ufficio Interpelli Nuovi Investimenti vincola tutti gli uffici dell'Amministrazione finanziaria finché non intervengano mutamenti delle circostanze di fatto o diritto. Proprio al fine di garantire coerenza tra la risposta all'interpello e la successiva eventuale attività accertativa, il Decreto prevede che l'Ufficio responsabile di quest'ultima si confronti con l'Ufficio Interpelli Nuovi Investimenti.²³

¹⁹ Art. 2 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016.

²⁰ A. Tommasini, "*L'ambizione della certezza del diritto (almeno) per i nuovi investimenti*", in *il fisco*, n. 38/2016, pag. 3632.

²¹ Art. 1 comma 1, lett. c), del *Decreto attuativo* del MEF del 29 aprile 2016.

²² Relazione illustrativa al Decreto Internazionalizzazione.

²³ Art. 6, comma 1, del *Decreto attuativo* del MEF del 29 aprile 2016.

Infine, gli atti amministrativi di ogni genere, che siano a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanati in difformità della risposta (espressa o desunta) dell’Agenzia delle Entrate, sono nulli ad ogni effetto.²⁴

Come anticipato, il Provvedimento del 14 aprile 2016 ha esteso la platea dei soggetti qualificati per l’accesso al regime di adempimento collaborativo anche ai soggetti che presentino un interpello sui nuovi investimenti, a prescindere dai requisiti dimensionali prescritti dall’art. 2 del Decreto Certezza. L’Agenzia ha, inoltre, chiarito che non occorre che il programma di investimento oggetto di interpello sia completato, ma che vi sia appunto l’intenzione di darne esecuzione. Ai fini della permanenza nel regime, sarà poi l’ufficio *Cooperative Compliance* a verificare la corretta applicazione dei pareri resi in sede di interpello e che l’investimento venga realizzato.²⁵

Inoltre, la circolare precisa che il soggetto avente facoltà di accesso agevolato alla cooperative compliance non necessariamente coincide con il soggetto che ha materialmente presentato l’interpello sui nuovi investimenti. La facoltà di accesso al regime è invero riconosciuta non tanto al socio investitore, quanto all’impresa che effettua l’investimento, sia essa un’impresa residente o una stabile organizzazione del soggetto non residente, o all’impresa il cui patrimonio è oggetto dell’investimento, nel caso (disciplinato dall’articolo 2, comma 1, lettera d), del Decreto attuativo) in cui l’investimento consista in operazioni sul patrimonio di un’impresa.

2.2.1. L'ingresso per trascinamento

Il punto 2.5 del Provvedimento del 14 aprile 2016 dispone, inoltre, che i soggetti residenti e non residenti in possesso dei requisiti dimensionali sopra indicati possano, in sede di presentazione della domanda, chiedere l’ammissione al regime anche dell’impresa residente o non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato che svolga 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. Nel Provvedimento medesimo è chiarito che l’inclusione di tale ulteriore soggetto è finalizzata a fornire all’Amministrazione finanziaria un sistema di controllo del rischio fiscale idoneo al conseguimento delle finalità di cui all’articolo 3, comma 1, del decreto.

La Circ. 38/E del 2016, ai punti 1.2. 1.4. e 3.1., si sofferma su tale "ingresso per trascinamento" chiarendo che per "funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale" debba intendersi la sussistenza di una relazione organizzativa in forza della quale un soggetto ha il potere di emanare direttive in ordine alle linee di indirizzo del sistema di controllo interno, verificando che esso sia coerente con gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell’impresa, e coordinare l’attuazione delle citate direttive. Tale soggetto può anche essere diverso da quello che definisce e approva gli indirizzi strategici; in tali ipotesi, l’ingresso "per trascinamento" riguarderà sia il primo che il secondo soggetto.

L’ingresso per trascinamento è consentito al fine di avere una completa rappresentazione dei processi aziendali e del sistema di controllo; esso riguarda tutti soggetti che svolgono "funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale", a prescindere dal fatto che abbiano presentato o meno domanda per il progetto pilota.

Viene, inoltre, precisato che l’ingresso del soggetto che svolge funzioni di indirizzo in un secondo momento è ammissibile qualora, in sede di istruttoria per ammissione o successivamente, l’Amministrazione e il contribuente convengano sulla necessità di includere lo stesso per il conseguimento delle finalità di cui al punto 2.5 del provvedimento.

²⁴ Art. 6, comma 4, ultimo periodo del *Decreto attuativo* del MEF del 29 aprile 2016.

²⁵ Punto 1.1. della Circolare n. 38/E.

E' inoltre sorto il dubbio circa la possibilità di estendere l'ingresso per trascinamento anche ai gruppi che, pur non soddisfacendo i requisiti dimensionali, si qualificano per l'accesso al regime in forza dell'attivazione di una richiesta di interpello sui nuovi investimenti. Invero, in base al tenore letterale del punto 2.5 del Provvedimento 14 aprile 2016, tale ipotesi parrebbe da escludersi, essendo richiamati espressamente solo i soggetti in possesso dei requisiti dimensionali. Tuttavia, con la Circolare n. 38/E del 2016, l'Agenzia delle entrate ha optato per un'interpretazione sistematica, affermando che l'ingresso per trascinamento possa essere esteso anche alle società del gruppo di cui fanno parte i soggetti che accedono al regime mediante la procedura dell'interpello sui nuovi investimenti, qualora essa risponda all'esigenza, declinata al punto 2.5 del Provvedimento, di fornire all'Amministrazione finanziaria al fine di avere una completa rappresentazione dei processi aziendali e del sistema di controllo; esso riguarda tutti soggetti che svolgono "funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale" a prescindere dal fatto che abbiano presentato o meno domanda per il progetto pilota.

Anche l'estensione, per via amministrativa, del regime ai soggetti che, nell'ambito di un gruppo, svolgono funzioni di indirizzo con riguardo al TCF appare come una scelta particolarmente azzeccata. Difatti, l'inclusione di tali soggetti consentirà all'Agenzia non solo di beneficiare di una più completa panoramica del sistema di controllo interno, ma anche di poter avere quell'interazione costante su cui si fonda l'intero sistema della cooperative compliance con l'entità del gruppo che, più di altre, è determinante per l'impalcatura del sistema di controllo interno del rischio fiscale.

3. Conclusioni

Dall'analisi sopra condotta emerge come, grazie all'opera di completamento operata a livello ministeriale e amministrativo, l'architettura del regime di adempimento collaborativo sia divenuta accessibile a un campione di contribuenti corporate assai più numeroso e potenzialmente più qualificato rispetto a quello inizialmente prospettato dal legislatore. In particolare, i chiarimenti circa il livello di completezza del TCF al momento della richiesta di adesione al regime e l'estensione di quest'ultimo ai contribuenti che abbiano avanzato richiesta di interpello sui nuovi investimenti e a quelli che, nell'ambito dei gruppi di imprese, svolgono funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale incrementano notevolmente le chance di esternalità positive generabili dalla cooperative compliance sull'intero panorama corporate della compliance tributaria. Tali precisazioni e integrazioni del programma introdotto con il Decreto Certezza rappresentano certamente un buon passo avanti verso la progressiva e necessaria estensione, se non addirittura la generalizzazione, del regime ai contribuenti di dimensioni più ridotte, esigenza quantomai sentita in Italia.²⁶

²⁶ M. Leo, "Cooperative compliance: una strada lunga e impervia", in *il fisco*, n. 38/ 2016, pag. 3616.