

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

25

19 giugno 2017

Cooperative compliance sempre più attrattiva per le grandi imprese

Imposta sostitutiva sui soggetti che trasferiscono la **residenza in Italia**: presupposti, opzione ed effetti

Rivalutazione dei beni d'impresa e **riallineamento** ai fini fiscali dei maggiori valori iscritti in bilancio

Legge di tutela del lavoro autonomo: novità fiscali per i **professionisti**

Competenza esclusiva dello Stato in materia di **ecotassa**

Contratti di rete tra PMI agricole

Riscossione in pendenza di giudizio: legittime le divergenze tra settori impositivi?

Conseguenze penal-tributarie della soppressione del **Comitato antielusivo**

"Fusione inversa": la "stratificazione del patrimonio netto" della società incorporante

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale *il fisco* a soli 13,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI



Cod. 218100

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Smetti di guardarti intorno.



No Risk Visure

L'unico portale
italiano di business
information
per sapere tutto
e subito.

- **NoRiskVisure** offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.

- **Un unico accesso** per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.

- **L'unico portale** con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.

- **NoRiskVisure** è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

POWERED BY



Scopri di più su
www.noriskvisure.it

 Wolters Kluwer

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto

Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Rossella Orlandi

Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

il fisco

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l., Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1 - Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Collaborazione Fisco-contribuente

Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese di Bruno Ferroni	2407
--	------

IRPEF

Imposta sostitutiva sui soggetti che trasferiscono la residenza in Italia: presupposti, opzione ed effetti di Valentina Ariemme e Simona Massai	2415
---	------

Redditi di impresa

Rivalutazione dei beni d'impresa e riallineamento ai fini fiscali dei maggiori valori iscritti in bilancio di Giulio Andreani e Giacomo D'Angelo	2423
--	------

Redditi di lavoro autonomo

Le novità fiscali per i professionisti introdotte dalla legge di tutela del lavoro autonomo di Gianfranco Ferranti	2433
--	------

Tributi ambientali

Ecotassa: rientra nella competenza esclusiva dello Stato di Saverio Capolupo	2440
--	------

Agricoltura

Il passaggio a titolo originario nei contratti di rete agricoli di Alberto Rocchi e Luigi Scappini	2449
--	------

Riscossione

Riscossione in pendenza di giudizio: legittime le divergenze tra settori impositivi? di Andrea Taglioni e Paolo Speciale	2456
--	------

Reati tributari

Soppressione del Comitato antielusivo: conseguenze penal-tributarie di Ivo Caraccioli	2461
---	------

Bilancio

"Fusione inversa": la "stratificazione del patrimonio netto" della società incorporante di Flavio Dezzani	2465
---	------

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Sanzioni - Atto di contestazione - Obbligo di emissione dopo 60 giorni dal rilascio del PVC - Insussistenza - Principio del contraddittorio previsto per gli avvisi di accertamento - Inapplicabilità <i>(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Mocchi - Ord. n. 11391 del 6 aprile 2017, dep. il 9 maggio 2017) con commento di Alessandro Borgoglio</i>	2471
--	------

Imposte sui redditi - IRPEF - Redditi diversi - Plusvalenze - Donazione di un terreno edificabile a stretti familiari - Successiva rivendita in poco tempo - Operazione elusiva - Prova a carico del Fisco - Necessità (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Locatelli - Sent. n. 12316 del 2 marzo 2017, dep. il 17 maggio 2017) con commento di Stefano Baruzzi	2474
IVA - Liquidazione di gruppo - Debiti e crediti che non confluiscono nella dichiarazione di gruppo - Compensazione da parte della società controllante - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Piccininni, Est. Perrino - Ord. n. 12645 dell'11 aprile 2017, dep. il 19 maggio 2017) con commento di Marco Peirolo	2477
Reati tributari - Pagamento del debito tributario - Rilevanza quale causa di non punibilità o circostanza attenuante - Concorso di persone nel reato - Applicazione della causa di non punibilità o della attenuante a soggetti diversi da chi ha operato il pagamento - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. VII pen., Pres. Savani, Est. Scarcella - Ord. n. 25227 del 10 marzo 2017, dep. il 19 maggio 2017) con commento di Ciro Santoriello.	2481
Accertamento - Società non operativa - Verifica anno per anno - Necessità - Rilevanza anche per altre annualità - Illegittimità (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Cirillo, Est. Manzon - Ord. n. 12829 del 5 aprile 2017, dep. il 22 maggio 2017) con commento di Marco Denaro.	2486
Riscossione - Cartella di pagamento - Notifica - Notifica postale diretta - Consegna al portiere - Invio al destinatario della raccomandata informativa - Necessità - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-3, Pres. Amendola, Est. Barreca - Ord. n. 12839 del 2 marzo 2017, dep. il 22 maggio 2017) con commento di Massimo Cancedda	2489
Commissioni tributarie	
Accertamento - Avviso di accertamento - Annullamento in autotutela - Pendenza di appello instaurato dalla Agenzia delle entrate - Estinzione del giudizio per cessata materia del contendere - Obbligo di rifusione delle spese al contribuente per entrambi i gradi di giudizio - Sussistenza (COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Bologna, Sez. III, Pres. Gobbi, Est. Moliterni - Sent. n. 690 del 31 gennaio 2017, dep. il 20 febbraio 2017) con commento di Giovanni Benaglia	2492
Rassegna della settimana	
a cura di Alessandro Borgoglio	2496

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione	
n. 11391 del 6.04.2017, dep. il 9.05.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)	2471
n. 12316 del 2.03.2017, dep. il 17.5.2017 (Sez. trib.)	2474
n. 12645 del 11.04.2017, dep. il 19.05.2017 (Sez. trib.) (Ord.)	2477
n. 25227 del 10.03.2017, dep. il 19.05.2017 (Sez. VII pen.) (Ord.)	2481
n. 12829 del 5.04.2017, dep. il 22.05.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)	2486
n. 12839 del 2.03.2017, dep. il 22.05.2017 (Sez. VI civ.-3) (Ord.)	2489
Commissioni tributarie	
Bologna, n. 690 del 31.01.2017, dep. il 20.02.2017 (Sez. III)	2492

Cooperative compliance: un regime sempre più attrattivo per le grandi imprese

di Bruno Ferroni (*)

Con il Provvedimento del 26 maggio 2017 l'Agenzia delle entrate detta le disposizioni attuative dell'adempiimento collaborativo e introduce regole procedurali specifiche che disciplinano l'interlocuzione "preventiva" tra i contribuenti ammessi al regime e l'Agenzia delle entrate. Il Provvedimento, in particolare, declina le competenze per i controlli e per le attività relative al nuovo regime nell'ambito della competenza esclusiva dell'Agenzia. Con queste linee guida si risolvono gran parte degli aspetti problematici che erano stati evidenziati nelle interlocuzioni con le associazioni di categoria e la comunità professionale e, finalmente, la prima fase di applicazione del regime dell'adempiimento collaborativo entra nel vivo.

1. Premessa

Le regole di applicazione e di funzionamento del nuovo **regime di adempimento collaborativo** vengono completate e definite con il nuovo Provvedimento dell'Agenzia delle entrate sulle **disposizioni attuative** e la *cooperative compliance* raggiunge finalmente un quadro ordinamentale chiaro e completo (1).

Infatti, tale Provvedimento fa seguito a quello del 14 aprile 2016 che stabiliva le "prime disposizioni attuative" del regime, cioè ne definiva le condizioni e le modalità di accesso, ne declinava i requisiti soggettivi e dettava specifiche disposizioni sui requisiti essenziali del *Tax Control Framework* (TCF). Successivamente erano intervenute i chiarimenti e le istruzioni diffusi con la circolare n. 38/E del 16 settembre 2016, con la quale si richiamavano le linee guida OCSE del maggio 2016 quale *standard* internazionale di riferimento dei principi fondamentali del TCF e si ribadiva che il TCF deve essere integrato nel più ampio contesto di un sistema di controllo interno basato sui principi fondamentali del *risk management* e sulle regole compor-

tamentali adottate dall'impresa (Codici Etici o Codici di Condotta).

Ora, il nuovo Provvedimento completa l'assetto strutturale delle regole applicative con un respiro e un'ampiezza che ne fanno la pietra angolare della disciplina applicativa del nuovo regime. Infatti, seppure incentrato sulle **regole di svolgimento della procedura** e sul sistema delle **competenze per i controlli** e le attività relative all'adempiimento collaborativo, il Provvedimento di fatto riepiloga gli aspetti fondamentali dell'istituto e si sofferma diffusamente sulle definizioni dei nuovi concetti e dei nuovi elementi introdotti nel procedimento amministrativo, nonché sulla definizione dei doveri che sorgono sia in capo all'Agenzia delle entrate che in capo al contribuente ammesso al regime.

2. Le definizioni e i doveri

Il capo primo del Provvedimento, al di là della apparente aridità di un glossario di natura tecnica, presenta dei profili e degli spunti di grande interesse, a partire proprio dal concetto di sistema di controllo del rischio fiscale del quale si

(*) Direttore fiscale Gruppo Ferrero - Università Cattolica del Sacro Cuore, Piacenza.

(1) Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017, prot. n. 101573.

Approfondimento

Collaborazione Fisco–contribuente

enuncia, come sinonimo, il **sistema di controllo interno**.

Invero, il controllo interno ha riguardo a tutti i rischi che devono essere identificati, valutati e prevenuti o mitigati nella conduzione della attività d'impresa, ivi compresi quelli fiscali. Ma nella prospettiva della *cooperative compliance* il **rischio fiscale** viene qualificato e valutato in base ad una priorità del tutto nuova: è tale ovviamente il rischio di operare in **violazione di norme di natura tributaria**, ma lo è anche il porsi in contrasto addirittura con i principi o con le finalità dell'ordinamento.

A ben vedere, si evoca il tal modo la fattispecie del c.d. **abuso del diritto**, *alias* elusione fiscale, in cui assume prevalenza il comportamento del contribuente sia sotto il profilo interpretativo delle norme tributarie che dal punto di vista delle ragioni di *business* e della normalità della sua condotta in termini di logiche di mercato (2).

Va ricordato che con le locuzioni di abuso e/o elusione si allude a quei comportamenti del contribuente che, pur essendo formalmente rispondenti ad una determinata disciplina, diano luogo a benefici non previsti e che, probabilmente, non sarebbero stati riconosciuti qualora il legislatore li avesse presi in considerazione e regolamentati in modo espresso.

Si tratta di fattispecie che si pongono sulla linea di confine tra la libertà di perseguire legittimamente le soluzioni più vantaggiose sul piano fiscale e l'ipotesi in cui il contribuente, strumentalizzando le imperfezioni delle norme scritte, realizzi vantaggi che non sarebbe stato possibile ottenere laddove un determinato regime impositivo fosse stato disciplinato in modo più analitico e preciso (3).

Il Provvedimento in esame, invero, definisce in modo molto ampio la condizione di rischio fiscale e fa suo quello che è un principio sottostante alla predetta fattispecie normativa dell'abuso del diritto, codificandolo quale elemento basilare nelle valutazioni che il regime di *cooperative compliance* comporta. Ne consegue la definizione di **pianificazione fiscale aggressiva**, che è tale allorquando rappresenta una (consapevole) costruzione fiscale in contrasto con lo scopo delle norme invocate e che determina

asimmetrie distorsive di carattere nazionale o transnazionale.

È evidente pertanto il rilievo che assume, nell'ambito del sistema di controllo, la **mappa dei rischi** la quale è redatta per processi aziendali e per attività, ne evidenzia il valore economico, i rischi fiscali e la loro rilevanza ai fini del raggiungimento degli obiettivi aziendali, nonché i controlli posti a presidio dei medesimi (4). Solo partendo da una rappresentazione completa, infatti, si potrà, sulla base di una comune valutazione, identificare ed evidenziare quelli che sono i **rischi fiscali significativi**, in base a soglie di materialità quantitativa e qualitativa, i quali dovranno essere oggetto di esplicita comunicazione, distintamente da quelli che sono i **rischi fiscali rilevanti**, la cui mancata individuazione o comunicazione compromette l'attendibilità e l'affidabilità del sistema di controllo.

Sulla base di corrette metriche di valutazione del rischio fiscale e di tempestività di *reporting* e di comunicazione, dunque, scorre nei giusti binari l'interlocuzione costante e preventiva tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate, con lo scopo di conseguire una valutazione comune delle fattispecie oggetto di attenzione. Opportunamente, viene sancito che costituisce **comunicazione tempestiva ed esauriente** anche la comunicazione dei nuovi rischi fiscali o delle eventuali carenze riscontrate sui rischi già individuati, a seguito dell'attivazione delle procedure di monitoraggio o di aggiornamento della mappa dei rischi, effettuata successivamente al decorrere delle relative scadenze fiscali. Questo perché il contribuente potrebbe in buona fede rilevare il rischio fiscale in un momento successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali, tant'è vero che lo stesso Provvedimento consente la produzione di dichiarazioni rettificative.

Per quanto concerne i doveri, da un lato all'Agenzia sono attribuiti quelli di **collaborazione, correttezza e trasparenza**, nonché quelli di valutazione del sistema di controllo e, infine, di certezza preventiva. D'altro lato, sul contribuente incombono quelli di collaborazione e trasparenza, di efficacia del sistema di controllo e, ancora, di promozione di un'adeguata cultura

(2) Cfr. il D.Lgs. n. 128/2015 che ha attuato varie previsioni della Legge delega fiscale n. 23/2014 e, in particolare, l'art. 5 in merito alla definizione e disciplina dell'abuso del diritto e l'art. 6 nella parte relativa al nuovo istituto dell'adempimento collaborativo.

(3) Cfr. la circolare Assonime n. 21 del 4 agosto 2016 "D.L.vo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti

tra Fisco e contribuente: la disciplina sull'abuso del diritto".

(4) Nella mappa dei rischi, il valore economico delle attività in cui si scompone il processo va evidenziato "ove quantificabile": in tal senso, si esprime il Provvedimento al Capo I, paragrafo 1.1, lettera i), accogliendo sul punto i commenti formulati dalle Associazioni di categoria.

aziendale. Come si può agevolmente verificare sussiste una logica corrispondenza tra i doveri reciproci, cosicché i contenuti degli stessi appaiono, nel merito, perfettamente complementari. Infatti l'Agenzia, in uno spirito di collaborazione fattiva, imposta relazioni basate sulla comprensione delle esigenze commerciali e delle ragioni imprenditoriali dei contribuenti, mantiene un comportamento imparziale nelle valutazioni ed è reattiva nel fornire le risposte; il contribuente ammesso al regime si impegna a comunicare, in modo tempestivo ed esauriente, le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva. Inoltre, laddove l'Agenzia è tenuta a valutare il **sistema di controllo interno del rischio fiscale**, si impegna a collaborare con il contribuente per l'implementazione degli eventuali interventi ritenuti necessari ed a tenere in considerazione le risultanze delle attività dei soggetti incaricati della revisione contabile, dei collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza presso il contribuente; di contro, il contribuente si impegna a mantenere un efficace sistema di controllo interno per tutta la durata dell'adesione al regime, garantendone il costante aggiornamento. Infine, l'Agenzia deve favorire un **contesto fiscale di certezza** fornendo ai contribuenti risposte tempestive, che vincolano l'Amministrazione finanziaria; d'altra parte, i contribuenti ammessi al regime si impegnano a diffondere in azienda una diffusa cultura del controllo ed a promuovere condotte improntate a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria.

3. Lo svolgimento della procedura

Il capo secondo del Provvedimento è focalizzato sullo svolgimento della procedura di adempimento collaborativo e, in primo luogo, su come viene intrattenuta l'interlocuzione costante e preventiva. La prima soluzione operativa prescelta è stata quella di non spersonalizzare il rapporto professionale, prevedendo l'assegnazione a ciascuna impresa ammessa al regime di almeno **due funzionari di riferimento** che divengono il punto di contatto presso l'Agenzia delle entrate e che devono acquisire una profonda conoscenza delle caratteristiche dell'impresa e delle relative problematiche fiscali.

Nel definire il ruolo del funzionario di riferimento, il Provvedimento riprende quanto precisato con la circolare n. 38/E/2016 e non attribuisce a tale figura un diretto potere decisionale in merito alle questioni comunicate dall'impresa. Questa scelta, invero, privilegia un approccio di lavoro di *team* che è perfettamente coerente con l'esigenza di garantire equilibrio, uniformità e coerenza all'azione amministrativa dell'Ufficio competente, anche se sarebbe opportuno chiarire meglio i margini di autonomia riconosciuti a tali funzionari, stante il loro necessario coinvolgimento nelle fasi di *testing* del *tax control framework*, sia con riferimento ai *test di design* che a quelli di efficacia.

Una volta che la procedura è aperta, una delle prime incombenze è quella di concordare le **soglie di materialità** quantitativa e qualitativa delle fattispecie in ordine alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza, tenendo in considerazione anche il settore di *business* in cui opera l'impresa. Questa è una fase molto importante perché serve a definire il **perimetro degli obblighi di comunicazione**, infatti le fattispecie che non rientrano nelle metriche concordate si intendono escluse dai doveri di comunicazione e i relativi rischi non si considerano significativi.

Per quanto riguarda le caratteristiche generali dell'interlocuzione tra Agenzia e impresa, ovviamente, va sottolineato che la caratteristica di fondo è quella della **tracciabilità** e della **documentabilità di ogni attività** e di ogni relativa comunicazione mediante posta elettronica certificata, mentre di ogni attività svolta in contraddittorio viene redatto un processo verbale. Tali criteri attengono anche al punto centrale della procedura che è certamente quello relativo alla **formalizzazione delle posizioni assunte** dall'Ufficio nel corso della procedura quali risultanti dalla predetta interlocuzione preventiva, che sono formalizzate mediante pareri motivati. Comunque, in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a fattispecie concrete in relazione alle quali si ravvisano rischi fiscali, resta ferma la facoltà del contribuente di presentare istanza di **interpello abbreviato** ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 128/2015 (5).

Ma la novità più significativa introdotta dal Provvedimento del 26 maggio, al riguardo, è proprio la previsione di una peculiare forma di accordo che pertiene esclusivamente alla *coope-*

(5) Si rammenta che il termine per la risposta dell'Agenzia delle entrate all'interpello è in ogni caso di quarantacinque

giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta.

Approfondimento

Collaborazione Fisco-contribuente

relative compliance, denominata “**accordo di adempimento collaborativo**”, il cui contenuto vincola le parti per il periodo di imposta nel corso del quale è stata definita la soluzione condivisa e per i periodi di imposta successivi, salvo mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini della comune valutazione. Questo accordo formalizza la comune valutazione a cui si perviene **mediante contraddittorio** su questioni che attengono al trattamento fiscale di operazioni o complesso di operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute strategiche dall'impresa. Non a caso, stante la natura e le finalità dell'accordo, è previsto che qualora si rendano necessari approfondimenti che comportino l'esecuzione di accertamenti tecnici di particolare complessità, le parti possono concordemente rinviare la trattazione e la conclusione dell'accordo al periodo d'imposta successivo. Questa circostanza è una di quelle che occorre menzionare nella “**nota di chiusura della procedura**”, cioè di un ulteriore nuovo atto previsto, per gestire la *cooperative compliance*, almeno una volta all'anno entro il termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali. Tale documento riepiloga tutte le posizioni assunte nel corso dell'esercizio e precisa quali sono le posizioni condivise o quelle su cui si è formato un “accordo”, quelle per cui l'impresa non condivide la posizione assunta dall'Ufficio e che si considerano “posizioni sospese”, le quali saranno riesaminate nel più breve tempo possibile in un'ottica deflattiva del contenzioso; infine, saranno annoverate le fattispecie i cui approfondimenti si è concordato di rinviare al successivo esercizio e che si considerano “posizioni rinviate”. Per quanto concerne, in particolare, le posizioni espresse dall'Agenzia delle entrate all'esito delle interlocuzioni costanti e preventive, va sot-

tolineato che il Provvedimento prevede esplicitamente che le stesse sono vincolanti per l'Amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese (6).

Inoltre, val la pena segnalare che le risposte rese dall'Agenzia o gli accordi come sopra sottoscritti, qualora si riferiscano a circostanze ricorrenti per uno o più periodi di imposta precedenti, consentono all'impresa di farne valere retroattivamente le risultanze, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del ravvedimento operoso (7) ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa (8). Le stesse modalità sono previste anche al fine di regolarizzare le “posizioni sospese” e in tutte le ipotesi in cui il contribuente si avvalga della facoltà di comunicare rischi inerenti ad attività, operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatisi in periodi di imposta precedenti, i cui effetti fiscali si producano anche nei periodi di imposta in *cooperative compliance* (9).

Analogamente, di grande interesse e di rilevante portata innovativa è la previsione che le materie oggetto di accordo preventivo di *standard* internazionale (10), di norma **i prezzi di trasferimento** infragruppo, sono anch'esse oggetto della interlocuzione della procedura di adempimento collaborativo e gli esiti relativi sono formalizzati nella nota di chiusura annuale o mediante processo verbale, pareri motivati e altri strumenti idonei a garantire certezza preventiva. Tuttavia, laddove l'impresa lo ritenga opportuno per le medesime materie resta ferma la facoltà di adire - a norma dell'art. 31-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - l'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali

(6) Vd. il Capo I, paragrafo 2.2, lett. c), del Provvedimento. Al riguardo, si ritiene che l'espressione “Amministrazione finanziaria” ricomprenda le altre Agenzie fiscali e la Guardia di Finanza; in merito, si ricorda che l'art. 2 del D.Lgs. n. 128/2015, sulla revisione della disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento, a seguito di apposita condizione espressa sul testo del Governo nel parere reso dal Parlamento, ha specificamente previsto che “nell'Amministrazione finanziaria è ricompresa la Guardia di Finanza”.

(7) Vd. l'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

(8) Vd. l'art. 2, comma 8 e l'art. 8, comma 6-bis, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

(9) Vd. il punto 3.2, lett. c), del Provvedimento del 26 maggio u.s.

(10) Si tratta degli accordi preventivi di cui all'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973 che ha riguardo principalmente ai seguenti ambiti:

- definizione dei metodi di calcolo dei prezzi di trasferimen-

to infragruppo;

- definizione dei valori fiscali di ingresso e uscita in caso di trasferimento di residenza;

- attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione (all'estero di soggetto residente, in Italia di soggetto non residente);

- valutazione dei requisiti che configurano una stabile organizzazione in Italia di soggetto non residente, ai fini delle imposte dirette;

- interpretazione di norme, anche convenzionali, concernenti erogazione o percezione di dividendi, interessi, canoni o altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti;

- per il regime di *Patent Box*: determinazione del contributo economico per l'uso diretto, determinazione del reddito derivante da utilizzo indiretto nell'ambito di operazioni infragruppo, determinazione delle plusvalenze da cessione infragruppo dei beni immateriali.