

Il tax risk management quale strumento di governance per le imprese

di Antonella Della Rovere (*) e Federico Vincenti (**)

Una corretta valutazione del rischio fiscale risulta fondamentale per consentire una realizzazione più certa degli obiettivi perseguiti dalle imprese, evitando possibili perdite finanziarie e di opportunità di business. Il tax risk management può essere efficacemente gestito solo qualora vengano adottate ed implementate tax policy che siano idonee ad individuare la strategia fiscale consentano di identificare i rischi a cui l'impresa è esposta.

Premessa

Nell'ambito del processo di pianificazione aziendale, quale strumento che consente alle imprese di raggiungere gli obiettivi prefissati mediante la ricerca e l'utilizzo di risorse adeguate, assumono rilevanza la conoscenza delle diverse categorie di rischio a cui l'attività aziendale è potenzialmente esposta e l'adozione degli strumenti a disposizione per monitorarli. L'impresa è tenuta a compiere una serie di attività che consentono l'adozione di un corretto modello di *risk management* al fine di valutare e misurare il rischio e di sviluppare specifiche strategie per poterlo governare e limitare.

Tuttavia, non è possibile classificare le varie tipologie di rischio secondo un unico modello di riferimento in quanto è necessario analizzare, caso per caso, le caratteristiche dell'azienda, l'ambiente in cui essa opera, l'attività caratteristica della stessa e le peculiarità di ciascun settore.

Una corretta politica aziendale di gestione del rischio fiscale deve tenere conto della capacità dell'impresa di assumere specifici livelli di rischio in circostanze differenti e deve pertanto determinare:

- le risorse necessarie per la gestione delle opportunità e dei rischi sottostanti;
- la riduzione dei costi che consegue alla riduzione del rischio;
- l'adozione e l'implementazione di protocolli, linee guida operative e strumenti per l'accertamento del rischio, soggetti a controllo da parte

dell'*audit* interno mediante l'uso di metodi collaudati (1).

In tale contesto, si inserisce il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, il quale, al fine di introdurre forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, prevede l'istituzione del c.d. regime di adempimento collaborativo tra 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".

La previsione di un sistema di controllo del rischio fiscale si pone un duplice obiettivo: da una parte, risponde ad esigenze interne di monitoraggio dei rischi patrimoniali e

Note:

(*) Valente Associati Geb Partners

(**) Valente Associati Geb Partners

(1) Il sistema di controllo interno può essere inteso come l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, valutazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, una gestione societaria coerente con gli obiettivi prefissati. Esso costituisce elemento essenziale della *corporate governance* che comprende l'insieme delle regole e delle prassi che determinano la struttura decisionale e organizzativa del governo societario. Per approfondimenti in tema di *corporate governance*, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance Fiscale*, IPSOA, 2011; P. Valente - G. Ianni - S. Mattia - F. Toscano, *Tax Governance e Tax Risk Management: Strategie, Modelli e Responsabilità*, IPSOA, 2017, pag. 3 ss.

reputazionali connessi al corretto adempimento degli obblighi fiscali; dall'altra parte, consente al contribuente di ricevere un preventivo esame sui casi dubbi e i chiarimenti in merito alla normativa fiscale applicabile a specifiche operazioni con conseguente riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso.

Una corretta politica aziendale di gestione del rischio fiscale deve tenere conto della capacità dell'impresa di assumere specifici livelli di rischio in circostanze differenti.

Il concetto di tax risk management nelle imprese multinazionali

Al fine di individuare e disciplinare le principali aree di incertezza fiscale che si possono rinvenire nell'ambito dei gruppi di imprese risulta essenziale assicurare la gestione e la prevenzione dei rischi fiscali (2).

L'espressione "rischio fiscale" può essere declinata secondo diverse accezioni (3).

Le decisioni, le attività e le operazioni assunte da un'organizzazione aziendale generano aree di incertezza sul rischio relativo all'attività di *business*. Tali aree di incertezza possono riguardare anche gli aspetti fiscali con specifico riferimento ai seguenti profili:

- applicazione a determinate circostanze della normativa e della prassi fiscale in vigore in un Paese diverso da quello in cui ha sede l'impresa; oppure
- definizione di un sistema di gestione dell'attività d'impresa al fine di ottimizzarne la variabile fiscale.

Una corretta gestione del rischio fiscale richiede che le imprese multinazionali effettuino la preventiva valutazione ed il controllo delle aree di incertezza con l'obiettivo di:

- gestire la variabile fiscale in modo tale da risultare *compliant* con le diverse legislazioni nazionali in cui operano;
- pianificare il *business* tentando di ottimizzare il carico fiscale complessivo;
- prevenire le potenziali controversie che possono sorgere con le autorità competenti dei Paesi in cui si svolge l'attività di *business*.

In tale ottica, per *good tax risk management* si intende l'insieme delle scelte decisionali assunte ad alto livello in merito alla posizione fiscale complessiva dell'impresa attraverso un approccio sistematico e strutturato che richiede un'analisi dell'ambiente in cui essa si trova ad operare al fine di individuare gli *emerging risk*.

Come evidenziato in sede OCSE (4), gli impegni dalle imprese in materia di cooperazione, trasparenza e adempimenti fiscali dovrebbero riflettersi in sistemi, strutture e politiche per la gestione del rischio.

Nel caso delle imprese legalmente costituite in forma di società, i consigli di amministrazione sono in grado di controllare il rischio fiscale in vari modi.

Nello specifico, essi dovrebbero sviluppare principi di politica fiscale, nonché istituire sistemi interni di controllo fiscale in modo che le azioni degli amministratori siano coerenti con il punto di vista del consiglio di amministrazione. Inoltre, il consiglio di amministrazione dovrebbe essere informato di tutti i potenziali rischi fiscali rilevanti e dovrebbero essere attribuite le responsabilità per l'esercizio delle funzioni di controllo fiscale interno e di rendicontazione al consiglio stesso.

Una strategia globale di gestione del rischio, che comprenda gli aspetti fiscali, permette

Note:

(2) Per ulteriori approfondimenti in tema di *tax governance*, *tax risk management* e schemi di *cooperative compliance*, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance Fiscale*, IPSOA, 2011, pag. 631 ss.; P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 3415 ss.; P. Valente - G. Ianni - S. Mattia - F. Toscano, *Tax Governance e Tax Risk Management: Strategie, Modelli e Responsabilità*, IPSOA, 2017, pag. 81 ss.; P. Valente, "Tax Risk Management: the Italian Approach", in *Tax Notes International*, Vol. 84, n. 4/2016.

(3) Nella Relazione illustrativa al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 istitutivo del c.d. regime di adempimento collaborativo si afferma che "Individuare, monitorare e gestire il rischio di natura fiscale costituisce una problematica relativamente nuova nell'ambito della *governance* e del *management* delle grandi società". In particolare, si evidenzia che tale concetto ha assunto rilevanza con la Sarbanes-Oxley (2002) che alla *Section 404* prevede che una società quotata negli USA deve includere nella documentazione annuale obbligatoria una relazione sui controlli interni che:

- affermi la responsabilità del *management* di stabilire e mantenere controlli interni per il *financial reporting*;
- illustri la valutazione del *management* sull'efficacia di tali controlli interni;
- includa una relazione dei revisori esterni sulla valutazione fatta dal *management*.

(4) Al riguardo, cfr. Cap. XI - "Fiscaltà" - par. 102 dei "Commenti alla fiscalità" delle "OECD Guidelines for Multinational Enterprises" del 2011.

Per ulteriori approfondimenti sulla disciplina OCSE, cfr. P. Valente - G. Ianni - S. Mattia - F. Toscano, *Tax Governance e Tax Risk Management: Strategie, Modelli e Responsabilità*, IPSOA, 2017, pag. 163 ss.

all'impresa non solo di esercitare la propria attività di *business* in maniera efficace ed adeguata, ma anche di evitare che sulla stessa gravino rischi finanziari, legali e di reputazione.

Nella funzione di *tax risk management* sono coinvolti diversi soggetti, sia all'interno che all'esterno dell'impresa, in particolare:

- il consiglio di amministrazione;
- l'amministratore delegato (CEO) e il CFO;
- il *tax manager* e il suo *team*;
- le *business unit* e aree funzionali;
- i revisori e consulenti esterni;
- le autorità fiscali (e non fiscali);
- investitori e analisti.

Un'efficace *corporate governance* presuppone la predisposizione e l'adozione, da parte del consiglio di amministrazione, di una *tax risk policy* per la gestione del rischio fiscale, la quale dovrebbe essere diretta alla verifica della sussistenza del rischio, allo svolgimento di specifici controlli, assicurando un giusto equilibrio tra rischio ed opportunità.

Il CEO e il CFO, quali soggetti principali nella definizione della strategia d'impresa, sono responsabili della *performance* del Dipartimento fiscale, del monitoraggio dell'attività di gestione del rischio fiscale, delle risorse allocate per la riduzione dello stesso. Mentre al consiglio di amministrazione è affidato il compito di definire la strategia, spetta al *tax manager* e al suo *team* l'implementazione di essa sotto un profilo fiscale.

In particolare, il *tax manager* è coinvolto in tutte le aree del *tax risk management* e la sua principale responsabilità attiene alla gestione del *team* e al rispetto, da parte di quest'ultimo, di specifiche procedure previste nella gestione d'impresa.

Il coinvolgimento delle altre *business units*, diverse dal dipartimento fiscale, nella funzione di *tax risk management* dipende invece dal profilo di rischio della società (5).

Nell'attività di gestione del rischio fiscale assumono un ruolo rilevante anche i revisori e i consulenti in quanto la conoscenza delle aree a cui l'impresa risulta potenzialmente esposta è fondamentale per svolgere un'efficace attività di consulenza e di *audit*.

Il coinvolgimento delle autorità fiscali risponde invece all'esigenza di assicurare, in

Gli impegni dalle imprese in materia di cooperazione, trasparenza e adempimenti fiscali dovrebbero riflettersi in sistemi, strutture e politiche per la gestione del rischio.

sede di verifica, un comportamento efficiente ed efficace.

Infine, per investitori ed analisti, l'area di rischio interessata riguarda quella della contabilità finanziaria, oltre quella connessa al rischio di portafoglio (6).

Tax risk management e categorie di rischio fiscale

Sulla base di quanto sin qui descritto, risulta dunque fondamentale per le imprese conoscere ed individuare le diverse categorie di rischio a cui l'attività di *business* è esposta e gli strumenti a disposizione per controllarli e disciplinarli.

L'identificazione e la classificazione dei rischi aziendali da monitorare rappresenta una fase essenziale per ogni impresa che decide di implementare un adeguato sistema di *risk management*.

Tuttavia, non è possibile classificare le varie tipologie di rischio sulla base di un univoco modello di riferimento: occorre avere riguardo alle specifiche caratteristiche dell'impresa, al contesto ambientale di riferimento e alle relative dinamiche di settore e di mercato in cui essa opera.

Si riassumono di seguito sinteticamente, per comodità del lettore, le varie tipologie di rischio.

Come è noto, una prima classificazione di basa sull'origine, esterna o interna, all'impresa del rischio.

Note:

(5) Sul punto, cfr. P. Valente, *Elusione fiscale internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 127 il quale afferma che "mentre il dipartimento legale potrebbe avere un interesse nella considerazione del rischio fiscale connesso alle transazioni complesse poste in essere, la tesoreria dovrebbe conoscere le tipologie di imposte che la società ha l'obbligo di versare, anche in considerazione (e in conseguenza) del concretizzarsi di alcuni rischi (i.e., il rischio relativo alle transazioni e il rischio connesso alle dichiarazioni fiscali)".

(6) Il c.d. rischio relativo al "portafoglio rischi" concerne complessivamente il livello del rischio relativo alle transazioni e del rischio connesso alle dichiarazioni fiscali. Il rischio connesso alle dichiarazioni fiscali riguarda principalmente il processo di preparazione, compilazione e verifica delle dichiarazioni fiscali del gruppo multinazionale. La sua gestione comporta costi di organizzazione che vengono compensati dalla possibilità di ottenere un vantaggio in termini di riduzione delle probabilità di incorrere in sanzioni per infedeltà, incompletezza o ritardi nella compilazione e presentazione delle dichiarazioni fiscali.

In particolare, i rischi di fonte esterna derivano da eventi che sono generalmente riconducibili a variabili non controllabili e non prevedibili dal *management*.

Tra tali variabili si comprendono eventi di diversa natura connessi, ad esempio, al mutamento improvviso della situazione politica di un dato Paese, a evoluzioni tecnologiche, a modificazione degli assetti governativi, a calamità naturali e ad ulteriori eventi dotati di incontrollabilità.

Diversamente, i rischi di fonte interna sono insiti nell'articolazione tipica dell'impresa e sono connessi all'attività caratteristica della stessa.

Rientrano tra tali rischi quelli legati all'affidabilità delle informazioni, alla sicurezza del luogo di lavoro ed essi risultano più facilmente controllabili mediante apposite procedure di gestione e controllo.

Un'ulteriore classificazione distingue tra categorie generiche e categorie specifiche di rischio fiscale.

Alla prima categoria sono riconducibili il rischio di gestione ed il rischio per la reputazione.

Il rischio di gestione è correlato alla politica di gruppo che pianifica interventi precisi e mirati e normalmente viene affidato ad un'unica figura incaricata del *tax risk management*.

Il rischio per la reputazione è invece relativo alla percezione che gli utenti hanno nei confronti dell'impresa, alle informazioni che i mezzi di comunicazione possono fornire in relazione ad eventi che riguardano l'impresa e la sua strategia, comprese quelle relative alla pianificazione fiscale.

Per ciò che concerne le categorie specifiche di rischio fiscale, si individua il rischio connesso a specifiche transazioni che viene in rilievo nell'ipotesi in cui siano compiute operazioni complesse e non di *routine* che coinvolgono profili di carattere strettamente fiscale.

In questo tipo di transazioni, la società può optare per una strategia di basso rischio e minore ottimizzazione fiscale, ovvero per una strategia molto più aggressiva dal punto di vista dell'impatto fiscale che aumenta le possibilità di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Un'ulteriore tipologia di rischio fiscale specifico è quella relativa alle operazioni *day-to-day*

Un'efficace corporate governance presuppone la predisposizione e l'adozione di una tax risk policy diretta alla verifica della sussistenza del rischio e allo svolgimento di specifici controlli così da assicurare un giusto equilibrio tra rischio ed opportunità.

connesse alla determinazione del valore delle transazioni infra-gruppo e, pertanto, strettamente legata alla strategia adottata nella determinazione dei prezzi di trasferimento nell'ambito del gruppo. Un elemento fondamentale per la riduzione del rischio fiscale relativo alle operazioni *day-to-day* risiede nella qualità della comuni-

cazione interna al gruppo, nonché di quella esterna con le autorità fiscali.

Il rischio connesso alle dichiarazioni fiscali riguarda invece principalmente il processo di preparazione, compilazione, presentazione e verifica delle dichiarazioni fiscali.

La gestione di questo rischio comporta costi d'organizzazione del processo che hanno, tuttavia, il vantaggio di ridurre le probabilità di subire sanzioni per incompletezza o ritardi nella compilazione e presentazione delle dichiarazioni fiscali.

L'ultima tipologia di rischio fiscale specifico è quella relativa alla contabilità che include i rischi connessi ai controlli interni, preventivi e successivi alla redazione dei bilanci nei gruppi multinazionali, e ai controlli esterni da parte di *auditor* (7).

La gestione del rischio fiscale secondo la normativa interna: il c.d. regime di adempimento collaborativo

La rilevanza che per le imprese multinazionali riveste l'adozione di strumenti per un'adeguata gestione del rischio fiscale è stata presa in considerazione, prima, dal legislatore fiscale italiano con il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (8) emanato in attuazione della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (9) (c.d. Legge delega fiscale),

Note:

(7) Per approfondimenti, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance fiscale*, IPSOA, 2011, pag. 669 ss. secondo cui i rischi fiscali di bilancio non sono esclusivamente legati alla redazione del documento di bilancio ma attengono anche alla pianificazione finanziaria nella previsione e gestione delle aspettative future degli investitori.

(8) D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 contenente "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli artt. 5, 6 e 8, comma 2, della Legge 11 marzo 2014, n. 23", pubblicato in G.U. n. 190 del 18 agosto 2015, è in vigore dal 2 settembre 2015.

(9) La Legge 11 marzo 2014, n. 23 contiene la "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

successivamente, dall'Agenzia delle entrate, con i Provvedimenti del 14 aprile 2016 e del 26 maggio 2017.

La normativa italiana recepisce le indicazioni dell'OCSE (10) in materia di gestione del rischio fiscale al fine di incentivare l'Amministrazione finanziaria a stabilire con i contribuenti di grandi dimensioni una "relazione rafforzata" basata sulla reciproca collaborazione e sulla trasparenza.

In tale contesto, si inserisce la Legge delega fiscale che introduce istituti volti a rafforzare il rapporto tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria, attraverso forme di "comunicazione e cooperazione rafforzata" (11).

L'obiettivo è prevedere una serie di incentivi fiscali alle imprese che adottino un comportamento collaborativo con l'Amministrazione finanziaria, in particolar modo in termini di *compliance* volontaria e che prevedano sistemi aziendali di gestione e di controllo del rischio fiscale (12).

Il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, prevede 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".

Nella Relazione illustrativa al D.Lgs. in commento, il rischio fiscale viene definito "quale rischio suscettibile di produrre danni patrimoniali o reputazionali, con particolare riferimento a situazioni che possono comportare violazioni dirette della norma tributaria o nelle quali possa ravvisarsi incertezza interpretativa".

Inoltre, nei rischi fiscali vengono incluse anche "tutte le operazioni che potrebbero configurare abuso del diritto/elusione".

L'adesione al suddetto regime comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.

Secondo quanto stabilito dall'art. 6, l'adesione comporta per i contribuenti una procedura

abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali.

L'Agenzia delle entrate, entro quindici giorni dal ricevimento, verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata, nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda. Il termine per la risposta all'interpello è in ogni caso di quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia delle entrate effettua accessi presso il contribuente per assumervi elementi informativi utili per la risposta.

Il contribuente è tenuto a comunicare all'Agenzia delle entrate il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita.

Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia delle entrate non condivide la posizione del contribuente, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale.

La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

Note:

(10) In particolare, in sede OCSE si evidenzia l'importanza dell'adozione di schemi di *cooperative compliance* e della presenza in azienda di un *tax control framework*, vale a dire di un sistema di controllo e gestione sistematica del rischio fiscale all'interno del sistema dei controlli aziendali. Per l'OCSE, dunque, la presenza in azienda di un *tax control framework* diviene elemento costitutivo per l'avvio del rapporto di adempimento collaborativo.

(11) Per approfondimenti in tema di cooperazione rafforzata con il Fisco, cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 3415 ss.; P. Valente - G. Ianni - S. Mattia - F. Toscano, *Tax Governance e Tax Risk Management: Strategie, Modelli e Responsabilità*, IPSOA, 2017, pag. 135 ss.; P. Valente - S. Mattia, "Tax Risk Management: the Italian Approach", in *Tax Notes International*, Vol. 84, n. 4/2016.

(12) L'art. 6, comma 2, della Legge delega fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23) delega il Governo a prevedere "incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell'art. 8 e ai criteri di limitazione e di esclusione della responsabilità previsti dal Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata".

In caso di denuncia per reati fiscali, l'Amministrazione finanziaria comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente ha aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema di controllo interno del rischio fiscale.

Il contribuente che aderisce al "regime di adempimento collaborativo" è inserito nell'elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate e non è tenuto a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette. Il Provvedimento n. 54237 dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016 contiene le disposizioni attuative del regime in esame con riguardo ai requisiti oggettivi e soggettivi di accesso, alle modalità di presentazione della domanda, ai documenti da allegare alla domanda e all'istruttoria da parte dell'Ufficio competente.

Secondo il citato Provvedimento, "possono presentare domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo esclusivamente:

a) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume d'affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro;

b) i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota (13);

c) le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti, di cui all'art. 2 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi".

I soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza, ferma restando l'autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei propri obiettivi, devono dotarsi di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale inserito nell'ambito del più ampio sistema di governo aziendale e di controllo interno.

L'istanza deve contenere i seguenti elementi:

- la denominazione dell'impresa, gli elementi identificativi del suo legale rappresentante;

- la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale o la partita IVA, nonché l'indicazione dei recapiti, anche telematici, del domiciliatario per la procedura presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la stessa;
- la dichiarazione del possesso di uno dei requisiti soggettivi per l'accesso al regime;
- la dichiarazione del possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale;
- l'eventuale richiesta di ammissione al regime dell'impresa che svolge funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale;
- l'impegno a produrre la documentazione indicata nel Provvedimento;
- la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.

Nota:

(13) In data 25 giugno 2013, l'Agenzia delle entrate italiana ha pubblicamente invitato i grandi contribuenti ad esprimere l'interesse a partecipare al Progetto pilota lanciato dalla medesima Agenzia al fine di attuare un nuovo "regime di adempimento collaborativo". Nell'ambito del Progetto pilota, le imprese selezionate collaborano con l'Agenzia delle entrate prendendo parte a specifici tavoli tecnici nell'ambito dei quali sono discusse svariate tematiche, tra le quali rilevano:

- le caratteristiche dei modelli interni di gestione del rischio fiscale;

- gli elementi e le caratteristiche del nuovo approccio Fisco-contribuente;

- gli adempimenti e gli incentivi che potranno essere posti a carico/beneficio del contribuente;

- gli impegni da parte dell'Agenzia delle entrate.

Tra i requisiti necessari per la partecipazione alla c.d. consultazione pubblica, l'Agenzia delle entrate ha previsto:

1. la qualifica di "grande contribuente" (aver conseguito, per il periodo d'imposta 2011, un volume d'affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro);

2. l'adozione di modelli di organizzazione e di gestione di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 231/2001 o aver adottato un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. *Tax Control Framework*).

Tra i requisiti preferenziali invece vi sono i seguenti:

1. essere parte di un gruppo multinazionale ovvero esercitare la propria attività in Italia o all'estero attraverso stabili organizzazioni;

2. aver aderito in altri ordinamenti giuridici a forme di *cooperative compliance* ovvero aver sottoscritto codici di condotta con le proprie Amministrazioni finanziarie;

3. aver attivato misure rientranti nel concetto di adempimento collaborativo, quali ad esempio *ruling* di *standard internazionale* o adesione al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento.

600. In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'istanza, essa deve essere consegnata in originale all'Ufficio competente.

La presenza di un sistema di controllo interno finalizzato alla misurazione, alla valutazione e al monitoraggio dei rischi fiscali consente da un lato, di ridurre il numero e le tempistiche delle verifiche volte ad accertare errori su informazioni, dati e documenti utili in relazione ai diversi scopi aziendali e, dall'altro lato, rappresenta un valido supporto per l'Agenzia delle entrate nelle verifiche e nella gestione dei rapporti con il contribuente.

Risulta dunque fondamentale che l'impresa disponga di un sistema di controllo interno che consenta una preventiva autovalutazione dei rischi fiscali e che sia idoneo a fornire una visione continua ed aggiornata della propria posizione con l'obiettivo di contribuire ad eliminare o ridurre le aree di incertezza connesse alla gestione del rischio fiscale (14).

Distinzione tra rischio fiscale significativo e rischio fiscale rilevante

Con il Provvedimento del 26 maggio 2017, prot. n. 101573, l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti in ordine alla procedura relativa al regime di adempimento collaborativo attraverso una serie di disposizioni che recano l'attuazione degli artt. 3 ss. del D.Lgs. n. 128/2015 (15).

Tra le novità più rilevanti vi è l'individuazione di due diverse tipologie di rischio fiscale: il rischio fiscale significativo ed il rischio fiscale rilevante.

Rischio fiscale significativo

In base al punto 1.1, lett. j), del suddetto Provvedimento per rischio fiscale significativo si intende il rischio fiscale che insiste su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa, si ritengono operanti i doveri di trasparenza e collaborazione previsti dal Decreto.

Al fine tali fini l'Ufficio può tener conto:

- del valore economico delle attività sottostanti;
- della rilevanza delle eventuali violazioni in termini di impatto e responsabilità;

- dei risultati della valutazione, operata dal sistema di controllo interno, sul rischio fiscale inerente;

- della natura ordinaria o straordinaria, in termini di frequenza e valore, delle operazioni e/o delle attività cui le fattispecie si riferiscono o della rilevanza delle medesime ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo.

L'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, di comune accordo e nel rispetto dei principi di correttezza e cooperazione cui è improntato il regime, stabiliranno dunque le soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie in relazione alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza tenendo in considerazione anche il settore in cui opera il contribuente.

Le operazioni che integrano tali soglie saranno oggetto di comunicazione nel corso delle interlocuzioni ove ritenute idonee - sulla base di una valutazione oggettiva effettuata dall'impresa - ad inficiarne la corretta operatività fiscale, presente o futura, o ad integrare il rischio di operare in violazione della normativa tributaria o in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento.

Il contribuente si impegna dunque a offrire collaborazione all'Ufficio competente per l'esecuzione dei controlli sul sistema e a comunicare, in maniera tempestiva ed esauriente, non solo le fattispecie suscettibili di generare rischi fiscali significativi ma anche, indipendentemente dal superamento delle soglie di

Note:

(14) "(...) the tax environment of the potential investment location is amongst the top 5 factors to be considered, the other 4 being (i) corruption, (ii) political certainty, (iii) current and foreseeable macroeconomic conditions and (iv) labor costs. In an ever-globalized world, countries striving to ensure competitiveness and sustainable growth have no margin to disregard the above factors.

A closer look at the tax scenario reveals that business investors are particularly concerned for: (i) effective corporate income tax (CIT) rates, (ii) expected effective CIT rates, (iii) input tax credits and refunds, (iii) amount and payment of value added tax (VAT) and equivalent taxes (iv) tax treaty network. Uncertainty in these areas may hence be a less than encouraging feature of the potential investment-location" (P. Valente, "Tax uncertainty is a certain global risk", in *Kluwer International Tax Blog* dell' 11 maggio 2017).

(15) Per ulteriori approfondimenti sul tema A. Della Rovere - F. Vincenti, "Cooperative Compliance: the Italian Framework", in *TPWeek* del 13 giugno 2017.

materialità, le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva (16).

Rischio fiscale rilevante

Il rischio fiscale rilevante viene invece definito dal punto 1.1, lett. k) quale “rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere l'affidamento dell'Ufficio nel sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale”.

La mancata comunicazione o rappresentazione dei rischi fiscali significativi o rilevanti è causa di esclusione dal regime di adempimento collaborativo.

Al riguardo, il punto 9 prevede tra le cause di esclusione dal regime, oltre:

- al conseguimento, per tre esercizi consecutivi, di volumi di affari o di ricavi significativamente inferiori ai limiti dimensionali di cui all'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 128/2015, sempre che tale evento non dipenda da fattori di mercato, esogeni all'impresa e da essa non controllabili, valutati dall'Ufficio come non significativi ai fini della perdita dei requisiti di permanenza nel regime;
- alla presenza di uno o più episodi gravi di mancata collaborazione o trasparenza;
- alla mancata rappresentazione di operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;
- alla mancata rappresentazione o alla rappresentazione non veritiera di circostanze di fatto rilevanti ai fini dell'istruttoria le quali, apprezzate complessivamente, determinino il venir meno del rapporto di fiducia alla base del regime;
- alla condanna, con sentenza passata in giudicato, di amministratori, dirigenti o firmatari delle dichiarazioni fiscali dei soggetti ammessi al regime, per i reati di cui agli artt. 2, 3, 8 e 11 del D.Lgs. del 10 marzo 2000, n. 74, per fatti avvenuti in vigenza del regime di adempimento collaborativo, anche la mancata comunicazione o individuazione di un rischio fiscale rilevante e la mancata rappresentazione di rischi fiscali significativi.

Le cause di esclusione che derivano da omessa comunicazione o rappresentazione di un rischio fiscale si inseriscono nel del più ampio impegno assunto dal contribuente a collaborare con l'Amministrazione

finanziaria e a condividere con quest'ultima “le informazioni relative al proprio sistema di controllo interno, incluse l'architettura generale, l'implementazione e l'efficacia dello stesso”.

Nota:

(16) Per “pianificazione fiscale aggressiva” si intende, ai sensi del punto 1.1, lett. l) del Provvedimento in commento “una o più costruzioni, di carattere nazionale o transnazionale, che producano conseguenze fiscali che il contribuente è ragionevolmente in grado di comprendere e che contengano i seguenti elementi: i) siano suscettibili di generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate, anche derivanti da asimmetrie esistenti fra i sistemi impositivi delle eventuali giurisdizioni coinvolte; ii) determinino fenomeni di doppia deduzione, deduzione/non inclusione e doppia non imposizione”.

Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 601 ss.