



Circolare informativa per la clientela  
n. 34/2016 del 26 ottobre 2016

## C.M. 38/E/2016: ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

1. **Soggetti interessati dal programma**
2. **Sistema di controllo del rischio fiscale**
3. **Presentazione della domanda**
4. **Elenchi online, nessuno escluso**
5. **Fuoriuscita dal regime**

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare del 16 settembre 2016 n. 38/E fornisce chiarimenti in merito alle modalità applicative del nuovo regime di «adempimento collaborativo» per le grandi imprese introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Il decreto, abbinato al Provvedimento attuativo del 14 aprile 2016, consente l'avvio di nuove forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra l'Amministrazione finanziaria e i «grandi» contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. La collaborazione offre l'opportunità di gestire le situazioni di incertezza fiscale attraverso un confronto preventivo su elementi di fatto che può ricomprendere anche l'anticipazione del controllo e si presta, pertanto, a prevenire e a risolvere prima del verificarsi dell'evento le potenziali controversie fiscali.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016 sono state dettate le prime disposizioni attuative del regime, con particolare riferimento ai requisiti soggettivi, ai requisiti essenziali del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, alle modalità di presentazione della domanda e della documentazione allegata, nonché alla verifica dei requisiti di ammissione da parte dell'ufficio competente.

Con la C.M. 16 settembre, n. 38 scorso l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni importanti chiarimenti sulle modalità di attuazione del regime di adempimento collaborativo di cui al D.Lgs. 128/2015, il **programma** che prevede nuove **modalità di dialogo preventivo fra amministrazione finanziaria e contribuenti di grandi dimensioni**, al fine di **stroncare sul nascere situazioni che potrebbero ingenerare possibili rischi fiscali**.

La circolare passa in rassegna le principali tematiche affrontate nel convegno «*Adempimento collaborativo: nuova frontiera della compliance*» organizzato dalla stessa Agenzia delle Entrate a Roma nelle giornate del 16 e 17 giugno scorso, affrontando le soluzioni interpretative ai quesiti concernenti l'attuazione del nuovo regime, emersi nel corso del meeting.

Le Entrate, in particolare, illustrano il contenuto del Provvedimento datato 14 aprile 2016, firmato dal direttore della stessa Agenzia, che, lo si ricorda è il documento con il quale sono state dettate le prime disposizioni attuative del regime, (con particolare riferimento ai requisiti soggettivi per l'accesso, a quelli per la rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale).

Nella sostanza, va sottolineato come la nuova procedura di collaborazione autorizzi le imprese a poter consultare l'Agenzia delle Entrate su questioni che ritengono rilevanti prima di porre in essere adempimenti o comportamenti di tipo fiscale, in modo da evitare errori e/o contenziosi.

Inoltre, dall'**adesione al regime, sono previsti ulteriori e diversi effetti di natura premiale** per le imprese aderenti, quali:

- la **possibilità** di accedere a una **procedura abbreviata di interpello preventivo**, nell'ambito della quale l'Agenzia delle Entrate si impegna a rispondere ai quesiti delle imprese entro quarantacinque giorni decorrenti dal ricevimento dell'istanza o della eventuale documentazione integrativa richiesta;
- l'**applicazione di sanzioni ridotte alla metà**, e comunque in misura non superiore al minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, laddove l'Agenzia delle Entrate non condivida la posizione dell'impresa;
- l'**esonero dal presentare garanzie** per i **rimborsi delle imposte dirette e indirette** per tutto il periodo di permanenza nel regime;

- la **pubblicazione** sul **sito istituzionale** dell'**Agenzia** dell'**elenco dei contribuenti** che hanno aderito al regime.

## 1. Soggetti interessati dal programma

Secondo le disposizioni attualmente in vigore possono accedere al regime i «**grandi contribuenti**», ossia le **imprese** con **volume di affari** o di **ricavi non inferiori** a:

- **dieci miliardi di euro**;
- un **miliardo di euro** in caso di **presentazione** della **domanda** per il **Progetto Pilota** di cui all'**invito pubblico** del 25 giugno 2013.

Nessuna soglia invece, è prevista per i contribuenti che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti.

L'interpello sui nuovi investimenti, lo si ricorda, è stato introdotto dal D.Lgs. 147/2015 ed unitamente al Decreto attuativo del 29 aprile 2016, disciplina la facoltà per le imprese che investono in Italia di interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria per ricevere un parere in merito ai profili fiscali del piano di investimento da adottare – che deve essere almeno pari a 30 milioni di euro – e delle eventuali relative operazioni straordinarie connesse come conferimenti fusioni o scissioni.

In quest'ultima casistica si precisa che ai fini dell'adesione al regime collaborativo non è necessario aver completato l'investimento, ma è sufficiente aver intenzione di dare esecuzione allo stesso secondo le indicazioni contenute nella risposta fornita dall'Agenzia delle entrate a seguito di interpello.

Tornado alle «grandi imprese» va riferito che, sotto il profilo strettamente operativo, il requisito dimensionale è soddisfatto assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori.

In particolare l'ammissione è possibile se, almeno in uno dei tre periodi di osservazione, alternativamente, i ricavi o il volume d'affari raggiungano le soglie citate.

In particolare i ricavi da considerare sono quelli indicati, «*secondo i corretti principi contabili*», nei bilanci relativi ai periodi oggetto di osservazione.

Pertanto, per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali assumono rilevanza: le voci A1 e A5 del valore della produzione, con esclusione delle «Variazioni dei lavori in corso su ordinazione», indicate nella voce A3 del valore della produzione (OIC 12).

Per i soggetti, invece, che adottano i principi contabili internazionali rilevano anche i ricavi relativi ai lavori su commessa, secondo quanto statuito dal principio contabile IAS 11.

Infine va sottolineato come, nel Provvedimento del 14 aprile scorso è stato specificato che i contribuenti non residenti, per accedere all'accordo di compliance devono avere obbligatoriamente una stabile organizzazione in Italia. Ad ogni modo, anche per i soggetti non residenti sono valide le

soglie dimensionali sopra identificate (da riscontrarsi in capo alla stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato).

Sempre nell'ambito dei requisiti soggettivi va detto come con il Provvedimento sopra citato sono state introdotte anche specifiche disposizioni in materia di gruppi di imprese, estendendo la partecipazione al regime anche alle società che svolgono funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale non aventi i requisiti dimensionali di accesso al regime e appartenenti a gruppi di imprese nei quali uno o più contribuenti rispetta i requisiti dimensionali di uno o dieci miliardi di euro.

## Adempimento collaborativo

<b>In cosa consiste</b>	Offre l'opportunità di gestire le situazioni di incertezza fiscale attraverso un confronto preventivo su elementi di fatto che può ricomprendere anche l'anticipazione del controllo e si presta, pertanto, a prevenire e a risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali
<b>Chi accede</b>	Le grandi imprese con volume di affari o di ricavi non inferiori a dieci miliardi di euro o un miliardo di euro in caso di presentazione della domanda per il «Progetto Pilota» di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013. Nessuna soglia invece, è prevista per i contribuenti che hanno presentato interpello per i grandi investimenti (fino a 30 milioni) e hanno dato esecuzione a quanto indicato dall'agenzia delle entrate.
<b>Il sistema di controllo fiscale del rischio</b>	Si tratta di un documento contenente la pianificazione del rischio fiscale che garantisce all'impresa « <i>un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione</i> »
<b>Benefici</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• la possibilità di accedere a una procedura abbreviata di interpello preventivo</li> <li>• l'applicazione di sanzioni ridotte alla metà, e comunque in misura non superiore al minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, laddove l'Agenzia delle entrate non condivida la posizione dell'impresa;</li> <li>• l'esonero dal presentare garanzie per i rimborsi</li> <li>• la pubblicazione sul sito istituzionale dell'Agenzia dell'elenco dei contribuenti che hanno aderito al regime.</li> </ul>
<b>Fuoriuscita dal regime</b>	Con un provvedimento motivato, l'Agenzia può escludere dal regime di adempimento collaborativo i soggetti già ammessi per via della perdita dei requisiti o dell'inosservanza degli impegni. In particolare qualora successivamente all'ammissione al regime, emergano rischi fiscali non individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale o non comunicati all'ufficio competente, l'Agenzia delle Entrate può disporre con provvedimento motivato l'esclusione del contribuente dal regime.

## 2. Sistema di controllo del rischio fiscale

L'impresa che aderisce al nuovo regime di adempimento collaborativo deve disporre di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale, impostato su una chiara «tax strategy».

Nella C.M. 38/E/2016 l'Agazia delle Entrate ha avuto modo di specificare che non esiste un documento predefinito valido per tutti, lasciando così al contribuente ampia autonomia di scelta nel declinare i contenuti.

Tuttavia l'amministrazione finanziaria, in circolare, richiama quali dovrebbero essere alcuni dei punti cardine della strategia fiscale a cui le imprese dovrebbero uniformarsi, facendo anche riferimento alle recenti *Guidelines 2016* dell'OCSE contenute nel documento «*Building better tax control framework*».

Nella sostanza, secondo le Entrate, la strategia fiscale dovrebbe includere dei percorsi operativi da seguire al fine di posizionare la società su ben delineati livelli di rischio, il cui intento dovrebbe essere proprio quello di attenuare al minimo i rischi di carattere fiscale.

In particolare il sistema di controllo del rischio fiscale viene considerato efficace se garantisce all'impresa «*un presidio costante sui processi aziendali e sui conseguenti rischi fiscali consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione*»

Un percorso di strategia fiscale corretto dovrebbe essere rivolto, per lo meno, a considerare ed analizzare almeno i seguenti aspetti:

- *Mappatura del rischio.* L'operazione va condotta attraverso l'analisi dei possibili rischi fiscali associati ai vari processi aziendali, attraverso la misurazione dell'entità degli stessi sia in termini quantitativi che qualitativi.

Il tutto deve passare poi, per la definizione dell'insieme delle azioni necessarie a presidiare i rischi e a prevenire il verificarsi degli eventi.

- *Individuazione di ruoli o responsabilità.* Tale processo avviene attraverso una chiara attribuzione a personale con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti.

Il sistema deve altresì esplicitare le responsabilità connesse ai ruoli in relazione ai processi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e garantire il rispetto delle procedure a tutti i livelli aziendali.

- *Monitoraggio.* Attraverso il presidio costante dello stesso sistema di controllo che consenta l'individuazione di eventuali carenze o errori nel funzionamento dello stesso e la conseguente attivazione delle necessarie azioni correttive.
- *Adattabilità.* Il sistema deve adattarsi ai principali cambiamenti che riguardano l'impresa, ivi comprese le modifiche della legislazione fiscale.
- *Relazione agli organi di gestione.* Il sistema deve prevedere, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione, per l'esame e le valutazioni conseguenti, contenente gli esiti dell'esame periodico e delle verifiche effettuate sugli adempimenti tributari, le attività pianificate, i risultati connessi e le misure messe in atto per rimediare alle eventuali carenze emerse a seguito di monitoraggio.

Secondo l'OCSE, la strategia dovrebbe ricomprendere anche la definizione di particolari codici di condotta afferenti l'ambito fiscale contenenti:

- piani di formazione rivolti ai dipendenti,
- impegno della direzione ad un comportamento fiscalmente corretto,

- eventuali sanzioni per chi viola le regole del codice di condotta,
- competenze del personale addetto ai controlli.

Inoltre, la circolare ricorda che la domanda di accesso al regime deve essere accompagnata dalla documentazione relativa alla strategia fiscale (vedasi il paragrafo successivo) che va tempestivamente aggiornata in caso di cambiamenti degli elementi essenziali. Sotto questo profilo la stessa Circolare raccomanda un pieno coinvolgimento della funzione fiscale nelle decisioni di business, favorendo un'interazione fra le due funzioni per l'assunzione di decisioni consapevoli in relazione ad ogni aspetto della vita aziendale suscettibile di interessare la variabile fiscale.

Infine nel caso di società il cui sistema di controllo del rischio fiscale è definito e implementato dalla casa madre non residente, in sede di presentazione di istanza di ammissione al regime deve essere prodotta anche la strategia fiscale del gruppo se questa ha riflessi nei confronti della *subsidiary* italiana

### 3. Presentazione della domanda

La domanda di accesso al regime, redatta utilizzando il modello reso disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, va presentata alla Direzione Centrale Accertamento esclusivamente per via telematica attraverso Pec.

La **domanda di accesso va corredata dell'apposita documentazione contenente:**

1. **descrizione** dell'attività svolta dall'impresa;
2. **documento** di «strategia fiscale»;
3. **descrizione del sistema di controllo del rischio fiscale adottato** e delle sue **modalità di funzionamento**;
4. **mappa dei processi aziendali**;
5. **mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale** dal momento della sua implementazione e dei controlli previsti.

In particolare, con riferimento a quest'ultimo aspetto, la circolare 38/E/2016 ricorda che la mappa dei rischi dovrebbe contenere l'evidenza di tutti i rischi fiscali associati ad ogni processo aziendale, ma non solo, perché la stessa dovrebbe essere redatta direttamente in funzione di ogni singolo processo aziendale e per ogni attività di cui questo si compone.

L'Agenzia ritiene, infatti, che la mappa debba includere (ove quantificabile) anche il valore economico delle attività di cui si scompone il processo aziendale ed evidenziare il rischio c.d. «inerente» e quello «residuale».

Per rischio inerente si intende quello che, indipendentemente dai presidi adottati, è connesso ai processi aziendali dell'impresa. Per rischio residuale si intende quello che residua nonostante i presidi adottati.

La mappa inoltre, potrebbe non includere i rischi fiscali relativi ad attività, operazioni o eventi aziendali, posti in essere o verificatisi prima dell'ingresso nel regime.

Infine va ricordato come la mappa deve essere aggiornata, da un lato, integrando gli elementi che, alla luce di un mutato contesto normativo, operativo o interpretativo, rappresentano un rischio per l'impresa, e, dall'altro, eliminando gli elementi che non costituiscono più un rischio attuale alla luce dei citati mutamenti.

#### **4. Elenchi online, nessuno escluso**

Sul sito dell’Agenzia delle Entrate vengono pubblicati gli elenchi dei contribuenti che partecipano al programma di compliance.

Per chi aderisce non è prevista la scelta se essere o meno inclusi in questo elenco, per esplicita previsione di legge.

L’Agenzia dovrà inoltre rendere periodicamente disponibili, sul suo sito istituzionale, l’elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva che violano le disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso. La pubblicazione dei primi schemi avverrà entro la fine del 2016.

#### **5. Fuoriuscita dal regime**

Con un provvedimento motivato, l’Agenzia può escludere dal regime di adempimento collaborativo i soggetti già ammessi per via della perdita dei requisiti o dell’inosservanza degli impegni.

In particolare qualora successivamente all’ammissione al regime, emergano rischi fiscali non individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale o non comunicati all’ufficio competente, l’Agenzia delle entrate può disporre con provvedimento motivato l’esclusione del contribuente dal regime, previa valutazione della rilevanza degli stessi rischi fiscali non individuati o non comunicati.

Riguardo ai **requisiti dimensionali**, le Entrate **possono escludere** dal **regime** chi **consegue**, per **tre esercizi consecutivi**, livelli di **ricavi** o di **volume** di **affari significativamente inferiori** a quelli **previsti** per **accedere al regime**, senza tener conto di eventuali operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo.