

Documento di back-ground in preparazione dell'incontro del 27 gennaio 2021 con l'Agenzia delle Entrate

La certezza fiscale

Il Laboratorio Fiscale ha individuato la certezza fiscale come tema trasversale di interesse prioritario per gli associati, fondamentale per l'attività d'impresa. L'incertezza induce a differire gli investimenti, o a investire altrove, con evidenti ricadute sulla competitività del paese e sulla crescita economica.

I decreti legislativi di attuazione della Legge delega n. 23/2014 hanno segnato progressi importanti verso una maggiore certezza in campo fiscale, con la revisione dell'abuso del diritto, delle sanzioni penali e amministrative, degli interpelli, e con l'istituzione del regime della *cooperative compliance*.

A un quinquennio dall'entrata in vigore di queste innovazioni normative il Laboratorio ha avviato una riflessione volta a monitorarne lo stato di attuazione, a verificarne l'effettiva applicazione, ponendosi alcune domande. C'è stato un cambiamento reale? Se sì, in che direzione? Se c'è stato un miglioramento, va consolidandosi o si colgono segni di regresso? Quali suggerimenti si possono avanzare per migliorare il funzionamento degli istituti e il rapporto tra fisco e contribuenti?

In questa prima fase il Laboratorio ha concentrato l'attenzione sugli istituti della *cooperative compliance* e degli interpelli. Una serie di incontri ha consentito di evidenziare le opinioni degli associati, di individuare punti di sintesi e aree di possibile miglioramento. Si presentano qui i primi risultati.

- **La *cooperative compliance***

La *cooperative compliance* (detta anche "adempimento collaborativo") è stata istituita con il D.Lgs. n. 128 del 2015, in attuazione della Legge delega n. 23 del 2014. Si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra l'amministrazione fiscale e il contribuente mirato ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti e al miglioramento della *compliance* spontanea. E' un regime opzionale, inizialmente riservato a poche società di rilevanti dimensioni. Presuppone l'adozione, da parte del contribuente, di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno (*Tax Control Framework*, sulle linee indicate dall'OCSE). Si basa sull'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, per una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. Prevede la possibilità di attivare interpelli preventivi con procedura abbreviata, un eventuale controllo fiscale anticipato, sanzioni amministrative ridotte per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, assenza di garanzie per l'erogazione di rimborsi.

Si è trattato, al momento della sua introduzione, di una novità di assoluto rilievo nel rapporto tra il fisco e i contribuenti. Ad oggi sono circa 40 le società che hanno aderito alla *cooperative*; diverse altre stanno valutando l'adesione.

È quindi sembrato opportuno un monitoraggio delle esperienze finora maturate.

L'AFI (Associazione Fiscalisti d'Impresa), con la quale il Laboratorio ha instaurato un

rapporto di collaborazione, ha maturato l'idea di un'indagine strutturata sul funzionamento della *cooperative* e ha sottoposto un questionario ai suoi associati.

In sintesi, i messaggi che sembrano emergere sono i seguenti:

1. **Il livello di soddisfazione** dei partecipanti che hanno aderito al regime della *cooperative* è **molto alto**. In sostanza i soggetti in *cooperative* ritengono che la decisione di entrare nel regime sia stata corretta e che si sia creato un rapporto di fiducia reciproca molto buono (che non necessariamente preesisteva alla *cooperative*).
2. Ciò premesso, sono emerse in modo chiaro le **aree critiche** dove sarebbe auspicabile un miglioramento:
 - o **lentezza nelle risposte** da parte dell'Agenzia delle Entrate a fronte di quesiti posti dal contribuente (conseguenza, tra l'altro, di un numero di risorse valutato non sufficiente);
 - o applicazione di **sanzioni amministrative e penali**: tema di ampia portata che necessita una riflessione attenta ed equilibrata;
 - o **minor livello di soddisfazione rispetto alle esperienze in altri paesi** (dove, probabilmente, i problemi di cui ai precedenti due punti sono attenuati e le Amministrazioni sembrano applicare maggiore autonomia decisionale).

Le indicazioni di sintesi del questionario dell'AFI appaiono condivisibili. In particolare, come rilevato, il minore livello di soddisfazione rispetto alle esperienze in altri Paesi sembra riconducibile, oltre alla rapidità nelle risposte alle istanze dei contribuenti, alla generale maggior autonomia delle Amministrazioni straniere ad indicare soluzioni alle problematiche sottoposte.

Mentre il primo aspetto potrebbe essere superato investendo maggiori risorse nella Direzione dell'Agenzia che si occupa di *cooperative*, il secondo tema richiede una riflessione molto più complessa sul ruolo, l'autonomia e la responsabilità del funzionario dell'Amministrazione Finanziaria preposto alla *cooperative*.

Anche l'aspetto sanzionatorio è naturalmente molto sentito e ritenuto generalmente penalizzante, nonostante siano previste delle sostanziali riduzioni. Il *tax director* opera tipicamente in una realtà molto complessa in termini organizzativi e amministrativi, e deve assumere, oltre all'onere di una corretta *compliance*, anche l'impegno di segnalare all'Agenzia delle Entrate i possibili errori, quasi sempre involontari e causati dalla stessa complessità delle organizzazioni. A questo proposito si può auspicare che l'Agenzia delle Entrate possa utilizzare maggiormente i suoi spazi di "discrezionalità" di fronte alla manifestazione della volontà di correggere comportamenti erranei.

Soluzioni più radicali, in particolare sul versante penale, necessiterebbero per contro un intervento legislativo.

Più in generale, la recente inclusione dei reati tributari tra quelli previsti dal D.lgs. 231 (disposta dalla legge di bilancio per il 2020 nonché dal D. Lgs. n.75/2020) pone, per le

società che non hanno aderito alla *cooperative*, o che non possono accedervi per limiti dimensionali, la necessità di adeguare i controlli interni: la soluzione più ovvia sarebbe quella di dotarsi di un TCF. Ciò pone due ordini di questioni.

In primo luogo, sarebbe utile capire se ed eventualmente quando l’Agenzia delle Entrate riterrà di poter caldeggiare l’abbassamento delle soglie quantitative per l’accesso alla *cooperative*.

In secondo luogo ci si interroga se possa essere in qualche modo utile che l’Agenzia delle Entrate formuli linee guida per il TCF rivolte a società che intendano adottarlo comunque, anche se al di fuori della *cooperative*.

Il dibattito interno al Laboratorio Fiscale ha anche evocato alcune ulteriori ipotesi, volte ad assicurare un maggior controllo del rischio fiscale da parte delle aziende, e quindi un migliore adempimento spontaneo, al di fuori della *cooperative*.

Nella autonoma ricerca di maggiore efficacia dei controlli interni, alcune società potrebbero ritenere utile avvalersi di professionisti esterni, chiamati a verificare la validità del TCF adottato; oppure avvalersi di un comitato di controllo interno in cui partecipino dirigenti apicali e un membro qualificato esterno.

In generale, sulle ipotesi qui menzionate il Laboratorio non ha raggiunto un livello sufficiente di approfondimento e condivisione. Dette ipotesi saranno oggetto di ulteriori analisi. Sono qui ricordate per segnalare che il quadro generale è in evoluzione ed è opportuno ragionare su scenari innovativi e dinamici.

- **Gli interpelli**

La revisione dell’istituto dell’interpello è stata attuata con il D. Lgs. n. 156 del 2015, di attuazione della Legge delega n. 23 del 2014. L’interpello consente ai contribuenti di ottenere certezze circa la correttezza delle proprie condotte e di orientarle in modo da evitare di incorrere nella commissione di illeciti tributari o comunque di avere consapevolezza che il fisco li considererà come tali.

Tale finalità dell’istituto non è ovviamente mutata nel corso degli anni ma l’intervento del legislatore nel 2015 si è caratterizzato per la significativa riduzione della obbligatorietà delle forme di interpello, la semplificazione e la omogeneizzazione delle regole procedurali, la riduzione dei tempi complessivi di lavorazione delle istanze e la generalizzazione della perentorietà dei termini di risposta. Permane il carattere preventivo dell’interpello.

Tra le opportunità che la revisione del 2015 ha introdotto ricordiamo la possibilità di presentare interpelli di tipo qualificatorio, probatorio, disapplicativi (unici rimasti obbligatori), antiabuso, interpelli relativi a nuovi investimenti, interpelli con tempi di risposta ridotti all’interno del regime di *cooperative compliance*, nonché la possibilità di ottenere risposta sulla esistenza o meno di una azienda o di una stabile organizzazione estera (ai sensi e per gli effetti di cui all’art. 168-ter del TUIR).

L’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 9/E del 2016 e con il provvedimento del Direttore 4 gennaio 2016, ha illustrato le significative modifiche intervenute nella disciplina dell’istituto.

A distanza di cinque anni da tale revisione può essere utile porsi qualche domanda, e fornire qualche risposta in merito agli effetti prodotti dalle modifiche introdotte che furono accolte con estremo favore in quanto oggettivamente finalizzate a una razionalizzazione dell'istituto.

- Da sempre, l'interpello è stato valorizzato come uno strumento di **risoluzione di casi reali e personali**, e non solo astrattamente identificabili. Tale funzione, come in passato, dovrebbe essere preceduta o seguita, in tempi ragionevoli, dalla elaborazione e pubblicazione di documenti di **prassi amministrativa di portata più generale (circolari)**, da parte degli organi competenti, che illustrino il pensiero dell'amministrazione finanziaria sui principi generali e la *ratio* delle norme, cui poi le risposte agli interpelli dovrebbero ispirarsi. Tale approccio è tanto più opportuno laddove intervengano modifiche legislative che determinano significativi cambiamenti del regime tributario di talune discipline. E' il caso, ad esempio, del recepimento nell'ordinamento domestico della cosiddetta direttiva ATAD che ha profondamente modificato, circa due anni fa, la disciplina degli interessi passivi, delle CFC, degli strumenti ibridi e della tassazione dei dividendi esteri.
- La mancanza di circolari che affrontino in modo organico una disciplina specifica, determina alcuni evidenti effetti distorsivi. In primo luogo si genera un **aumento del numero di interpelli** e di risposte agli stessi. Inoltre, paradossalmente, le risposte ad un maggior numero di interpelli generano nuovi interpelli perché le stesse risultano comunque frammentarie rispetto alla disciplina generale di cui non si conosce il punto di vista dell'amministrazione finanziaria in merito ai principi portanti e/o alla *ratio* sottostante. Peraltro, sempre in relazione al numero delle risposte a interpelli, va anche osservato che **non tutte le risposte sono rese pubbliche** e ciò acuisce l'incertezza interpretativa, oltre a generare una scarsa trasparenza del sistema.
- L'interpello, oltre a svolgere talvolta la funzione di supplire alla eccessiva "astrattezza" delle norme, è diventato quindi **lo strumento primario di interpretazione delle norme** che, per motivi vari, quasi mai sono di per sé stesse sufficienti. La estrema complessità della materia fiscale e lo sviluppo spesso caotico della normativa hanno reso, ancor più che nel passato, fondamentale ed indefettibile lo sviluppo di processi di interpretazione che si avvicinino di più al momento di "prima applicazione" della norma, anticipando (di molto) i tempi del consolidarsi della "vera" interpretazione, di origine giurisprudenziale. In assenza di circolari e linee guida, le risposte a interpello finiscono per costituire lo strumento primario di interpretazione.
- La revisione del 2015 ha inteso anche contrarre **i tempi di lavorazione** e risposta delle istanze. Ad esempio, per gli interpelli "ordinari" il termine previgente di 120 giorni è stato ridotto a 90. Al riguardo, sarebbe tuttavia utile conoscere le statistiche sugli interpelli per i quali l'Agenzia ha fatto richiesta di documentazione integrativa. La sensazione, avvalorata dalla esperienza professionale, è che negli ultimi anni tale richiesta è molto frequente e ciò, ovviamente, allunga i tempi della risposta.
- Un tema collegato al precedente è quello dei **contenuti della documentazione integrativa** che viene richiesta. E' opportuno assicurare che tale richiesta assolva esclusivamente alla funzione di migliorare le informazioni a disposizione dell'Agenzia per una più efficiente istruttoria.

- In alcuni casi le richieste avanzate dall’Agenzia delle Entrate sembrano ispirate all’utilizzo dell’interpello come **strumento di “accertamento preventivo”**. Occorre invece preservare la funzione propria dell’interpello, che è quella di fornire al contribuente certezza del diritto in cambio di trasparenza, ed evitare di anteporre le logiche che ispirano i controlli a quelle che presiedono la fase interpretativa.
- In relazione al punto precedente, si ha l’impressione che, dopo la **riforma dell’Agenzia delle Entrate del 2018**, sia necessario potenziare il coordinamento orizzontale. La riforma infatti, orientata verso l’articolazione per tipologia di contribuente (persone fisiche, PMI e grandi contribuenti) anziché per funzioni, ha comportato che le funzioni interpretative sono unite a quelle di accertamento e di gestione del contenzioso, da un lato, e allo stesso tempo sono separate tra loro in base alle ricordate tre tipologie di contribuenti. Sono quindi affidate a una pluralità di centri decisionali, che necessiterebbero di un forte coordinamento.
- In via prospettica potrebbe realizzarsi un potenziamento dello strumento nel senso di **estendere la facoltà di presentazione degli interpelli anche alle questioni inerenti materia riservata agli accordi internazionali** (laddove attinenti a questioni meramente interpretative), sulla valutazione della esistenza o meno di costruzioni artificiose o della condizione di **beneficiario effettivo**, sulla possibilità di avere una valutazione preventiva della effettiva corrispondenza tra la forma giuridica dell’operazione e la sua sostanza economica. Al riguardo, andrebbero meglio specificati, anche in via interpretativa, i confini della inammissibilità dell’interpello sui nuovi investimenti nelle questioni coperte dalla disciplina degli accordi preventivi.
- Andrebbe assicurato un miglior coordinamento e monitoraggio, da parte delle strutture centrali dell’Agenzia delle Entrate, delle **risposte rese dalle Direzioni regionali**, pubblicando i monitoraggi che hanno portato a modificare le risposte rese da tali Direzioni.
- C’è poi da domandarsi – e, in tal senso, il dibattito in dottrina esiste da sempre - se è necessario mantenere la **regola della preventività** misurata sulla presentazione della dichiarazione nella quale si attua il comportamento oggetto dell’istanza o se – con l’allargamento dell’orizzonte temporale del ravvedimento operoso di cui all’articolo 13 del D. Lgs. 471/97 – non abbia senso riconoscere una preventività altrettanto allargata che offra al contribuente la possibilità di presentare istanza fintanto che esista lo strumento per correggere un eventuale errore o omissione già commessa.
- A maggior ragione valgono analoghe considerazioni a proposito della preventività delle istanze disapplicative per le quali la preventività si misura rispetto alla presentazione delle dichiarazioni che espongono gli elementi reddituali oggetto della richiesta di parere (ad esempio perdite o eccedenza di IP) indipendentemente dal loro utilizzo. È invece possibile pensare ad una preventività che guardi all’utilizzo del componente e che quindi tuteli l’interesse del contribuente a conoscere il parere in relazione alla concreta spendita del componente di reddito, invece che alla sua mera esposizione in dichiarazione?