

EDITORIALE

Cooperative compliance: *più appeal e massima disclosure con le norme attuative*

FRANCESCO PISTOLESI

Il provvedimento del 26 maggio 2017 del direttore dell'agenzia delle Entrate, recante le norme attuative della *cooperative compliance*, ha un rilievo che travalica l'istituto.

Anzitutto, l'Agenzia "autolimita" le proprie prerogative, rinunciando a taluni impieghi delle informazioni sui rischi fiscali comunicati dall'impresa e degli elementi reperiti verificando i requisiti di accesso alla *cooperative compliance* e riscontrandone l'operatività. Queste prove non possono innescare indagini sugli anni antecedenti all'ingresso nel regime per il soggetto ad esso ammesso o per altre società del gruppo. Né l'inutilizzabilità viene meno ove l'impresa non sia ammessa o, poi, sia esclusa o receda dall'adempimento collaborativo. Così è favorito l'*appeal* della *cooperative compliance*, inducendo il contribuente alla massima *disclosure* nell'espone i propri rischi fiscali e concorrendo a creare quel clima di leale collaborazione che ne è un tratto saliente.

Se l'Agenzia non rispettasse tale disposizione, la pretesa basata solo su prove inutilizzabili sarebbe infondata poiché priva di

supporto istruttorio. E il giudice non potrebbe che rigettare la pretesa.

Non solo, le posizioni espresse dalle Entrate in esito alle "interlocuzioni costanti e preventive" la impegnano e sono valide finché non variano le circostanze di fatto e di diritto. Per "interlocuzioni costanti e preventive" si intende «il contraddittorio di carattere continuativo» volto a giungere a «un comune intendimento» sugli

«elementi di fatto costitutivi della fattispecie». L'Agenzia è vincolata a quanto afferma durante l'istruttoria. È, quindi, preminente la tutela dell'affidamento, come succede in tema di interpello. Dinanzi a una soluzione riferita direttamente al contribuente, l'affidamento che questi vi ripone prevale su altri valori costituzionali, quali quelli di legalità e di capacità contributiva. L'originalità sta nel fatto che il vincolo sorga in un ambito diverso dall'interpello o dagli atti impositivi, adottati al termine dell'istruttoria. Fra l'altro, è nel contraddittorio e grazie a esso che maturano tali impegnative prese di posizione. Ciò prova che il contraddittorio è, sempre di più, il perno su cui poggiano i procedimenti attuativi dei doveri impositivi.

Ancora, va evidenziata la relazione fra "interlocuzioni costanti e preventive" e interPELLI. Gli effetti discendenti dalle prime e dalle risposte positive ai secondi coincidono. La differenza sta nell'oggetto delle "interlocuzioni", che è estraneo agli interPELLI:

DINANZI A UNA SOLUZIONE RIFERITA
DIRETTAMENTE AL CONTRIBUENTE,
L'AFFIDAMENTO CHE QUESTI VI
RIPONE PREVALE SU ALTRI VALORI
COSTITUZIONALI, QUALI QUELLI
DI LEGALITÀ E DI CAPACITÀ
CONTRIBUTIVA

l'accertamento degli elementi di fatto costitutivi di fattispecie rilevanti per il diritto tributario. Grazie agli interpelli il fisco qualifica fattispecie, interpreta norme, valuta prove e non v'è spazio per accertare elementi fattuali. Spazio che le "interlocuzioni" vanno a occupare, arricchendo le facoltà dell'impresa di ottenere certezza e stabilità dei rapporti fiscali.

Altro effetto della trasparenza che distingue questo regime è dato dalla pubblicazione sul sito *internet* delle Entrate di operazioni, strutture e schemi di pianificazione fiscale aggressiva.

L'esperienza acquisita con la *cooperative compliance* va a beneficio di tutti i contribuenti. Testimonianza dell'interesse generale che essa riveste e di come consenta al fisco di indirizzare al corretto adempimento dei rapporti tributari.

Inoltre, l'Agenzia comunica i risultati delle proprie verifiche sul sistema di controllo interno dell'impresa, collaborando per consentirle la permanenza nel regime. E così svolge, in via innovativa, un ruolo analogo a quello dei consulenti del contribuente, indirizzandone l'attività.

Poi, è rimesso all'impresa avvalersi o meno dell'interpello per ottenere risposta sull'applicazione delle norme tributarie a fattispecie per le quali ravvisa rischi fiscali. Qualora essa non voglia fruire dell'interpello o non ne ricorrano i presupposti, l'Agenzia "formalizza" la propria posizione «mediante pareri motivati o altri strumenti idonei a garantire certezza preventiva sulle fattispecie esaminate». È una soluzione apprezzabile. A chi svela i rischi fiscali in cui può incorrere va assicurato adeguato riscontro da parte dell'Agenzia, in ossequio ai valori sottesi all'istituto. A siffatti "pareri" deve riconoscersi lo stesso valore delle risposte agli interpelli. Siccome concepiti come alternativi ad esse, gli effetti vanno assimilati.

Ancora, se i temi sottoposti all'Agenzia o emersi nell'istruttoria da essa svolta riguardano operazioni strategiche per l'impresa, viene svolto un contraddittorio per giungere a una «comune valutazione della fattispecie» da formalizzare in un «accordo di adempimento collaborativo». Quest'ultimo «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 e di diritto».

Si può quindi pervenire a una soluzione condivisa su fattispecie suscettibili di generare rischi fiscali o di essere censurate dal fisco e ciò può verificarsi prima ancora che esse si realizzino. È un assetto che compendia i tratti tipici delle definizioni stragiudiziali delle liti esistenti o potenziali (conciliazione giudiziale, mediazione e accertamento con adesione) e degli accordi preventivi per le imprese con attività

internazionale ex articolo 31-ter, Dpr 600/1973. Ossia siamo dinanzi a un accertamento condiviso dal fisco e dal privato di una fattispecie rilevante per attuare i rapporti tributari – così come accade nelle soluzioni stragiudiziali, alle quali è estraneo ogni profilo di determinazione negoziale – e che può concernere pure una vicenda futura – come avviene negli accordi preventivi.

Debutta così un “accertamento con adesione anticipato”, potendo riguardare fattispecie non ancora contestate o addirittura non verificatesi. Anche se non v’è condivisione di posizioni fra le parti, restano fermi i principi ispiratori della *cooperative compliance*. Infatti, le “posizioni sospese” sono riesaminate in contraddittorio per «pervenire ad una comune valutazione delle stesse in ottica deflattiva del contenzioso».

Solo se il “riesame” ha esito negativo, il relativo processo verbale è inviato all’Ufficio per l’accertamento. A conferma di come l’istituto sia improntato e tenda sempre alla ricerca della *compliance*.

Infine, l’Agenzia deve considerare le esigenze commerciali e le ragioni imprenditoriali delle scelte dell’impresa «in uno spirito di collaborazione fattiva» e «acquisire consapevolezza delle caratteristiche dell’impresa», apprezzando l’attività svolta e i mercati di riferimento. Tali elementi, anziché venire opposti al fisco per evitarne un addebito, divengono parametri di riferimento dell’azione amministrativa. Ciò determinerà un’evoluzione dell’Agenzia tanto profonda quanto apprezzabile, nell’interesse non solo delle imprese aderenti alla *cooperative compliance* ma dell’intera collettività.

**L'autore
di questo articolo**

FRANCESCO PISTOLESI
Professore ordinario di
diritto tributario nell’Università
di Siena e avvocato.