

## Cooperative compliance, ci sono le regole. Ma l'approccio culturale è quello giusto?

*Fabio Ghiselli - Responsabile Affari Fiscali Italmobiliare S.p.A., Vice Presidente del CTF ANDAF*

Il regime di cooperative compliance intende promuovere nuove forme di comunicazione e di cooperazione (rafforzate) tra l'Amministrazione finanziaria e contribuenti, basate su reciproco affidamento, collaborazione e buona fede. Il fine ultimo è di favorire, nel comune interesse, la prevenzione e risoluzione delle controversie in materia fiscale. Tuttavia, per raggiungere questo obiettivo serve un processo di apprendimento culturale che dovrà coinvolgere tutti, non solo i cittadini-contribuenti, ma anche l'Amministrazione finanziaria. Sono necessari uno sforzo comune, la voglia di scommettere sul futuro, e perché no, quasi un atto di fede. E le disposizioni legislative e le regole attuative che precedono o accompagnano questo processo dovrebbero necessariamente esprimere questa volontà.

Il regime dell'adempimento collaborativo o **cooperative compliance** - introdotto dagli articoli da 3 a 7 del D.Lgs. n. 128/2015 - ha trovato le sue regole attuative con la pubblicazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 54237/2016.

### Leggi anche

- [Cooperative compliance, requisiti dimensionali e controllo dei rischi: chi può fare domanda](#)
- [Cooperative compliance: le disposizioni attuative](#)
- [Cooperative compliance: cambia l'approccio Fisco-contribuente](#)
- [La cooperative compliance trova le regole](#)

Lo scopo che si è prefisso il legislatore, esplicitato nell'art. 3, è quello di promuovere **nuove forme di comunicazione e di cooperazione (rafforzate)** tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente basate sul **reciproco affidamento** e, nello spirito dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, sui principi della **collaborazione** e della **buona fede**. Ma non solo, perché non va dimenticata la rilevanza dei principi costituzionali del buon andamento e dell'imparzialità della condotta della pubblica amministrazione, di cui all'art. 97 Cost.

Il fine ultimo è quello di favorire, nel comune interesse, la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale.

Non c'è dubbio che la strada da perseguire sia questa e nessun'altra, come sostenuto nel lavoro "Proposta di un manifesto generale per la "tax compliance" e i rapporti tra Stato e cittadino-contribuente" (I.Caraccioli, F.Ghiselli, S.Mattia, R.Rizzardi, P.Valente, in Corriere Tributario n. 22/2014).

Non si può immaginare che la relazione tra l'erario e il contribuente continui a fondarsi sulla diffidenza, sulla contrapposizione strutturale, sul mancato rispetto reciproco e su un rapporto "Pubblica amministrazione-centrico". Occorre arrivare, piuttosto, a un rapporto "cittadino-centrico", bidirezionale, orizzontale e paritario, superando quello attuale, di tipo gerarchico e unidirezionale.

Naturalmente, la "parità" auspicata non potrà essere assoluta, o perfetta, perché a fronte di

uno Stato che è volto al perseguimento di **interessi collettivi**, vi sono i cittadini che tendono a tutelare **interessi individuali** che, necessariamente, devono essere limitati a favore dei primi. Ma se nei cittadini-contribuenti si rafforzasse il senso civico e di stretta appartenenza allo Stato, tutti diventerebbero portatori dei medesimi valori e tutti sarebbero tesi a raggiungere il medesimo fine, quello dell'interesse della comunità.

Ma per raggiungere questo obiettivo serve un **processo di apprendimento culturale** che dovrà coinvolgere tutti, in primo luogo i cittadini-contribuenti, ma anche l'Amministrazione finanziaria. Sono necessari uno sforzo comune, la voglia di scommettere sul futuro, e perché no, quasi un atto di fede. E le disposizioni legislative e le regole attuative che precedono o accompagnano questo processo dovrebbero necessariamente esprimere questa volontà.

## Il sistema di controllo del rischio fiscale

Prima di commentare le regole contenute nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, soprattutto nella parte che definisce i **requisiti essenziali** del sistema di controllo del rischio fiscale, andrebbe fatta una breve riflessione proprio su questo sistema di controllo o, come viene nominato a livello internazionale, Tax controlframework (TCF), "costruito" sulla base di una serie di documenti che l'OCSE ha prodotto dal 2008 al 2013.

A parere di chi scrive, in realtà, il TCF sembra un documento utile al solo fine di stimolare una analisi sulla consistenza dei presidi interni al controllo dei rischi, individuando delle macro aree su cui focalizzare l'attenzione in sequenza logica: l'identificazione dei rischi fiscali, la formalizzazione della natura e del tipo di rischio, la documentazione dei rischi e degli errori, il miglioramento e l'implementazione dello stesso TCF.

In realtà, è un **sistema tutto da inventare e da costruire**, tenendo conto che non ci potrà essere un modello unico, standard, valido per tutte le aziende, ma dovrà essere *taylored made* sulla singola organizzazione.

Questi modelli non potranno che essere il risultato di un **confronto continuo** e della collaborazione altrettanto costante tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate, perché nessuno dei due soggetti ha il know how sufficiente per poter giudicare la validità assoluta del modello. Non ce l'hanno le imprese, tranne alcune, così poco abituate ad occuparsi di controllare o gestire la fiscalità, e non ce l'ha l'Agenzia delle Entrate che, eccezion fatta per l'esperienza, limitata, acquisita con il "Progetto Pilota - Regime di adempimento collaborativo", non si è mai occupata concretamente di questa problematica.

Per tali ragioni, vista l'importanza e delicatezza del tema, sarebbe stato meglio prevedere il coinvolgimento ufficiale delle **società di revisione** che, viceversa, hanno maturato una notevole esperienza sulla redazione di modelli di controllo dei rischi *ex lege* n. 231/2001 e n. 262/2005.

Qualche **perplexità** suscitano due regole previste dal provvedimento.

La prima è espressa al punto 4.5, secondo il quale la domanda di accesso al regime in parola dovrebbe essere corredata da una "**mappa dei rischi fiscali** individuati dal sistema di controllo del rischio fiscale dal momento della sua implementazione e dei controlli previsti".

A parte l'eccezione già sollevata da alcuni primi commenti, secondo la quale questa condizione non sarebbe prevista dal D.Lgs. n. 128/2015, qui non si capisce il senso della richiesta, perché quando un'impresa decide di aderire alla tax compliance vuol dire che ha già predisposto un sistema di controllo, ritenuto evidentemente adeguato. Probabilmente potrà non essere valutato dall'Agenzia delle Entrate come perfetto, tanto da richiedere implementazioni condivise, ma dubito che evidenzii criticità strutturali alle quali non sia stato posto rimedio. Quindi, se così non è, il contribuente dovrebbe autodenunciare all'amministrazione finanziaria i rischi fiscali presenti prima della predisposizione del TCF? Francamente mi sembrerebbe pura follia.

La seconda regola è quella contenuta al punto 5.8, ove si consente all'Agenzia di escludere il contribuente dal regime in parola qualora, successivamente all'ammissione emergano rischi fiscali non individuati dal sistema di controllo o non comunicati all'Ufficio.

I dubbi riguarderebbero due aspetti: la predisposizione del sistema di controllo non dovrebbe essere condivisa? E se lo è, quali potrebbero essere i rischi fiscali che non sarebbero emersi nemmeno dopo l'accesso dei funzionari dell'amministrazione presso la sede della società? Se, invece, i rischi consistessero in una **diversa interpretazione delle norme tributarie** su operazioni poste in essere successivamente all'adesione al regime, allora dovremmo dichiarare che la tax compliance non funziona, perché se lo scopo è davvero quello di creare un rapporto realmente collaborativo, l'interpretazione finale delle norme dovrebbe essere unica, quale prodotto di un confronto tra le parti, serrato, ma professionale.

Vorrei sottolineare, invece, l'importanza e la strategicità per il successo della tax compliance, di alcuni principi o indirizzi operativi enunciati dal provvedimento:

- ci deve essere una chiara e documentata **strategia fiscale** nella quale siano evidenziati gli obiettivi dei vertici aziendali;
- l'attribuzione di ruoli deve essere fatta a persone con adeguate **competenze ed esperienze**;
- occorre garantire la **circolazione delle informazioni** a tutti i livelli aziendali, e i flussi informativi devono essere accurati, completi, tempestivi ed accessibili.

Tradotto in termini aziendalistici, questo vuol dire che per la prima volta si eleva la **fiscalità d'impresa ad elemento strategico per il business** portandola all'interno del Consiglio di Amministrazione e imponendo ai suoi membri di definirne gli obiettivi: social levy o normale costo di esercizio comprimibile?

Parimenti importante, per il ruolo così delicato della fiscalità, è l'aver stabilito che l'attribuzione di ruoli e responsabilità non può che seguire rigide regole fondate sulle competenze ed esperienze specifiche (ricordando che, per l'estrema complessità della materia, la competenza non potrà che essere esclusiva o preminente).

Infine il flusso di informazioni.

L'espressione sulla loro circolazione, rappresenta tre cose:

- a) l'avvenuta presa effettiva di coscienza della **distinzione** tra "**controllo**" del rischio fiscale, statico e a posteriori (sui modelli 231/2001 o 262/2005, per intenderci) e "**gestione**", che significa governare in modo dinamico il rischio e prevenirlo;
- b) per "gestire" il rischio la circolazione preventiva delle informazioni è fondamentale e questa non può essere né parziale né escludente i soggetti che governano la fiscalità;
- c) la consapevolezza che la tax compliance non può reggersi sul semplice "controllo" del rischio, come sopra inteso, ma ha bisogno che questo venga "gestito" realmente.

Tutto ciò non potrà non avere delle conseguenze pratiche, peraltro già collaudate nel panorama internazionale delle imprese: il Tax Director dovrà interagire direttamente con il CdA per la definizione della strategia fiscale, dovrà essere uno snodo strategico nel sistema di circolazione delle informazioni, dovrà potersi muovere liberamente con le altre funzioni aziendali, dovrà riportare al CdA i risultati del governo della variabile fiscale.

È naturale che la sua collocazione nell'organigramma funzionale interno, dovrà essere ridefinita alla luce dei principi testé enunciati.

Vorrei concludere con una osservazione. Sarebbe sbagliato affrontare questi cambiamenti come se si dovesse sopportare un sacrificio necessario per pagare meno sanzioni, magari per evitare i processi penali etc., perché la gestione e il controllo del rischio fiscale può essere una grande opportunità per l'impresa, indipendentemente dall'adesione alla tax compliance. La fiscalità è una variabile strategica per lo sviluppo del business e il suo governo non rappresenta altro che un approccio professionale alla gestione del business stesso. Anche perché è ben noto agli amministratori esecutivi e al top management che i rischi fiscali e quelli correlati (penali e reputazionali), sono elevati, invasivi e molto onerosi.

