

LINEE GUIDA PER LA POLICY SULLA GESTIONE DEL RISCHIO C.D. "INTERPRETATIVO"

In attuazione di quanto stabilito all'articolo 5, comma 2, lettera b) del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017 (prot. n. 101573), contenente le disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo (di seguito anche "Provvedimento"), al punto 3.2, lettera a), ha previsto che *"il contribuente ammesso al regime si impegna a comunicare, in modo tempestivo ed esauriente, le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva (...)".*

Secondo quanto stabilito al punto 1.1 lettera j) del Provvedimento per rischi fiscali significativi si intendono i rischi *"(...) che insistono su fattispecie per le quali, sulla base di una comune valutazione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa, effettuata ai sensi del punto 4.4, si ritengono operanti i doveri di trasparenza e collaborazione previsti dal decreto (...)".* Sempre a mente del predetto punto: *"(...) Le fattispecie che integrano le suddette soglie saranno oggetto di comunicazione nel corso delle interlocuzioni ove ritenute in grado, sulla base di una valutazione oggettiva effettuata dall'impresa, di inficiarne la corretta operatività fiscale, presente o futura, o di integrare il rischio di operare in violazione della normativa tributaria o in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento (...)".*

In tale contesto, con specifico riferimento alle questioni fiscali di natura meramente interpretativa passibili di una diversa lettura da parte del contribuente e dell'autorità fiscale e fermi restando i doveri di comunicazione di cui all'articolo 5, comma 2, lettera b) del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, l'Ufficio Adempimento collaborativo ha la necessità di determinare, in contraddittorio con i singoli contribuenti ammessi, le soglie di materialità oltre le quali i contribuenti ammessi sono tenuti a condividere la posizione interpretativa giudicata incerta con l'Agenzia delle entrate.

Per dar corso a quanto sopra previsto si ritiene che i contribuenti ammessi debbano dotarsi di efficaci presidi per l'individuazione dei rischi fiscali di natura interpretativa da comunicare nel corso delle interlocuzioni.

A tali fini i contribuenti che aderiscono al Regime di adempimento collaborativo, nell'ambito del proprio sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, implementano una specifica procedura (di seguito anche denominata "Policy") volta a identificare i rischi connessi all'interpretazione della normativa fiscale (che insistono tipicamente su operazioni non routinarie, processi di aggiornamento normativo, erogazione di consulenza fiscale interna e processi di adempimento).

In estrema sintesi, al fine di assicurarne la tempestiva rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi, tale procedura dovrebbe prevedere:

- a) l'informativa preventiva alla Funzione fiscale, da parte delle funzioni aziendali coinvolte nei vari processi operativi, delle operazioni suscettibili di generare rischi fiscali, ivi comprese le operazioni non routinarie;
- b) la previsione di un percorso di analisi, gestito dalla Funzione fiscale, finalizzato a individuare tali rischi e valutarli in termini di materialità qualitativa. La valutazione del rischio deve essere opportunamente formalizzata in modo da poter tracciare e ripercorrere le scelte adottate;
- c) la misurazione in termini quantitativi dei rischi interpretativi riscontrati, al fine di determinare la magnitudo delle maggiori imposte che potrebbero essere contestate dall'Autorità fiscale, in termini di *delta tax*, come successivamente definito;
- d) la definizione di specifiche procedure di *escalation* autorizzativa interne.

Di seguito si illustrano, più nel dettaglio, i requisiti/elementi che la Policy dovrebbe prevedere in relazione ai punti su elencati.

Il rischio interpretativo

La Policy, che costituisce parte integrante del *Tax Control Framework* ed è redatta in coerenza ed in applicazione dei principi e delle regole operative fissate dalla Strategia fiscale, persegue l'obiettivo di assicurare opportuni presidi nella gestione del rischio naturalmente sotteso all'attività interpretativa della disciplina fiscale, inteso come rischio di assumere un'interpretazione che l'Autorità fiscale possa qualificare come in violazione di norme tributarie o abuso dei principi e delle finalità dell'ordinamento tributario (rischio interpretativo).

La gestione del rischio interpretativo deve condurre a individuare ed interpretare la disciplina pervenendo all'adozione di scelte interpretative per i casi concreti rilevanti per l'azienda. Nell'adozione delle scelte interpretative vanno individuate posizioni non confliggenti con le indicazioni ufficiali fornite dall'Amministrazione finanziaria (circolari, risoluzioni, ecc.).

Ruoli e responsabilità nella gestione del rischio interpretativo

La Policy deve dettagliare i ruoli e le responsabilità delle varie funzioni coinvolte nella gestione del rischio interpretativo.

Un ruolo cruciale dovrebbe essere svolto dalla **Funzione fiscale** la quale è chiamata a monitorare costantemente le novità dell'ordinamento fiscale che abbiano impatto sui processi del contribuente e che, al fine di fornire indicazioni sulla portata delle stesse nell'operatività delle varie strutture, dovrebbe predisporre, ad esempio, le linee guida da condividere in azienda. La Funzione fiscale, inoltre, è la struttura deputata a svolgere la funzione di consulenza, assicurando la consistenza nel tempo delle scelte interpretative adottate e il monitoraggio della relativa implementazione. A tali fini la Policy dovrebbe individuare anche le operazioni che possono essere annoverate fra quelle cd. non routinarie, e sancire l'onere per le funzioni che propongono l'esecuzione di particolari operazioni o serie di operazioni di verificare se le stesse rientrano in tale catalogo e, in tal caso, di informare la Funzione fiscale del compimento dell'operazione o serie di operazioni.

Il processo interpretativo regolato dalla Policy dovrà essere presidiato dal responsabile della funzione incaricata del controllo di secondo livello. Tale funzione, responsabile delle verifiche di adeguatezza ed effettività sull'intero TCF, è quindi tenuta alla verifica delle prescrizioni previste nella Policy, di cui coordina anche l'aggiornamento, al fine di assicurarne l'efficacia nel tempo.

I vertici aziendali (**C.d.A., Amministratore Delegato, Amministratore Unico, CFO**) oltre a emanare e promuovere la Policy a tutti i livelli aziendali sono responsabili di avallare l'esito delle analisi in merito alle scelte di business con impatti fiscali, nei casi in cui la relativa assunzione di rischio sia prevista nelle escalation decisionali regolate dalla Policy.

Rilevazione, misurazione e gestione del rischio interpretativo

Nel seguito, si declinano le fasi del processo di gestione del rischio interpretativo:

1. rilevazione della esistenza di un eventuale rischio interpretativo;
2. calcolo del *delta tax*;
3. confronto del *delta tax* con la soglia di materialità e eventuale avvio dell'interlocuzione con l'Agenzia delle entrate;
4. attivazione della procedura di escalation interna.

Fase 1

La Funzione fiscale, di propria iniziativa o su input delle funzioni di business - che devono attivare flussi informativi accurati verso la Funzione fiscale al fine di assicurare che quest'ultima sia messa a parte delle operazioni suscettibili di generare rischi fiscali, ivi comprese le opera-

zioni non routinarie - provvede ad analizzare le fattispecie e a verificare la sussistenza o meno di incertezza interpretativa, effettuando i necessari approfondimenti, mediante l'esame della normativa di riferimento e la verifica della presenza di eventuali documenti di prassi, dottrina e/o giurisprudenza che trattino casi analoghi.

Di seguito si elencano alcuni esempi di drivers sulla base dei quali può essere verificata la sussistenza o meno di incertezza interpretativa:

- assenza di una norma tributaria che disciplina la fattispecie;
- in assenza di una norma tributaria specifica, rinvio, per analogia, a norme che disciplinano fattispecie simili o analoghe, che tuttavia presentano differenti possibili interpretazioni;
- presenza di una norma tributaria di nuova emanazione, in assenza di chiarimenti normativi o di prassi, in merito alla disciplina fiscale applicabile ovvero alla ratio e all'ambito della norma;
- presenza di una norma passibile di differenti interpretazioni, in assenza di norme di interpretazione autentica, decreti attuativi, chiarimenti di prassi o giurisprudenziali;
- presenza di orientamenti giurisprudenziali e/o di prassi significativamente difforni sulla medesima materia e/o fattispecie analoghe;
- precedenti interpretativi in ambito di accertamenti e controlli da parte dell'Agenzia delle entrate, noti in azienda e relativi alla disciplina fiscale rilevante;
- possibili effetti di doppia non imposizione in conseguenza della scelta interpretativa incerta (Doppia Deduzione, Deduzione /Non Inclusione);
- uno o più pareri positivi sulla correttezza dell'impostazione adottata, rilasciati da consulenti esterni.

Laddove dall'analisi della fattispecie effettuata sulla base dei sopra riportati drivers qualitativi, emerga la necessità di assumere una scelta interpretativa, con riferimento alle norme applicabili e/o alla qualificazione della fattispecie, viene predisposta una sintesi della soluzione interpretativa che si ritiene di adottare e si procede con il calcolo del delta tax.

Fase 2

Ai fini della determinazione del *delta tax*, il contribuente effettua una stima dell'importo addizionale di imposte teoriche derivante da un'eventuale diversa lettura di una fattispecie da parte dell'Amministrazione finanziaria, rispetto a quella effettuata (materialità quantitativa). A tali fini si tiene conto dell'impatto fiscale complessivo della fattispecie esaminata, inclusi gli eventuali effetti che la stessa può produrre sui periodi di imposta successivi, laddove quantificabili in base alle informazioni disponibili al momento della valutazione.

L'impresa può affiancare a detta valutazione un'analisi di tipo qualitativo individuando alcuni indici di pericolosità fiscale dell'operazione in presenza dei quali ritiene di dover attribuire all'operazione giudicata incerta un livello di rischio alto a prescindere dalla rilevanza in termini quantitativi del delta tax (materialità qualitativa).

Senza pretesa di esaustività, a mero titolo di esempio, tali indici possono essere rappresentati dalla:

- a) rilevanza penale della condotta;
- b) elevata frequenza e/o ricorrenza delle operazioni;
- c) carattere cross border delle operazioni.

Fase 3

In tutti i casi in cui la fattispecie ha un delta tax superiore alla soglia di materialità definita in accordo con l'Agenzia delle entrate (i.e. "soglia di materialità quantitativa"), ovvero nei casi in cui il delta tax sia inferiore alla soglia ma ricorrano quegli indici di pericolosità fiscale in presenza dei quali l'impresa ritiene di dover comunicare, comunque, l'operazione giudicata incerta (i.e. "soglia di materialità qualitativa") il contribuente sottopone la posizione fiscale, e la relativa proposta di trattamento, attivando uno degli strumenti previsti per dare seguito agli obbli-

ghi di trasparenza a carico dei soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo.

Le analisi effettuate devono essere opportunamente archiviate e conservate anche al fine della ripercorribilità delle scelte adottate sia nel caso in cui si sia deciso di attivare le interlocuzioni con l'Agenzia delle entrate che nel caso contrario.

Fase 4

Per tutte le fattispecie per le quali è stato rilevato un rischio interpretativo, il contribuente dovrà seguire la propria procedura di escalation autorizzativa interna.

La procedura dovrebbe prevedere meccanismi di escalation decisionale interna connessi a soglie quantitative di rischio anche nelle ipotesi in cui non ricorrano le condizioni per l'avvio di una interlocuzione con l'Agenzia delle entrate (i.e. superamento della "soglia di materialità quantitativa" o della "soglia di materialità qualitativa").

A tali fini dovrebbe sempre essere previsto il coinvolgimento dei vertici aziendali laddove l'operazione o l'interpretazione che la Società intende assumere sia contraria alla posizione ritenuta corretta dall'Amministrazione Finanziaria nel corso delle interlocuzioni costanti.

Indipendentemente dalla soglia di materialità quantitativa concordata con l'Agenzia delle entrate, la policy deve prevedere la comunicazione all'Agenzia delle entrate nei casi in cui il contribuente ritenga di non adeguarsi alle indicazioni univoche dettate in via di prassi dall'Amministrazione Finanziaria. Analogamente, la policy deve prevedere la comunicazione tempestiva all'Agenzia delle entrate delle condotte difformi dal contenuto delle risposte rese al contribuente ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo del 5 agosto 2015 n. 128 e del punto 5.1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26 maggio 2017.