



Disposizioni per l'attuazione del regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128

IL DIRETTORE

in base alle attribuzioni conferite dalle disposizioni normative riportate nel seguito del presente provvedimento

DISPONE

CAPO I – Definizioni e doveri

1 Definizioni

1.1 Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente provvedimento, valgono le seguenti definizioni:

- a) per “decreto” si intende il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128;
- b) per “regime” si intende il regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, istituito con decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, articoli 3 e seguenti;
- c) per “ufficio” o “ufficio competente” si intende l'ufficio *Cooperative compliance* della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate;
- d) per “articolazione territoriale competente” si intende l'ufficio Grandi Contribuenti o l'ufficio Controlli Fiscali incardinato presso la Direzione regionale o la Direzione Provinciale, nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del contribuente;
- e) per “sistema di controllo del rischio fiscale” o “sistema di controllo interno” si intende un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale;
- f) per “organo di gestione” si intende l'organo aziendale che esercita funzioni di indirizzo della gestione dell'impresa;
- g) per “procedura” si intende il complesso dei controlli e delle attività relativi al regime di adempimento collaborativo;
- h) per “rischio” o “rischio fiscale” si intende il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento;
- i) per “mappa dei rischi” si intende la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo dalla sua implementazione. La mappa è redatta per processi aziendali e per ogni attività di cui questi si compongono. Evidenzia, ove quantificabile, il valore economico delle attività in cui si scompone il processo, i rischi fiscali associati, la rilevanza degli stessi ai fini del raggiungimento degli obiettivi aziendali, nonché i controlli posti a presidio dei medesimi;

- j) per “rischi fiscali significativi” si intendono i rischi fiscali 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. A tali fini l’ufficio può tener conto:
- del valore economico delle attività sottostanti;
 - della rilevanza delle eventuali violazioni in termini di impatto e responsabilità;
 - dei risultati della valutazione, operata dal sistema di controllo interno, sul rischio fiscale inerente;
 - della natura ordinaria o straordinaria, in termini di frequenza e valore, delle operazioni e/o delle attività cui le fattispecie si riferiscono o della rilevanza delle medesime ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo.
- 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;
- k) per “rischio fiscale rilevante” si intende un rischio la cui mancata individuazione o comunicazione sia tale da compromettere l’affidamento dell’ufficio nel sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale;
- l) per “pianificazione fiscale aggressiva” si intende una o più costruzioni, di carattere nazionale o transnazionale, che producano conseguenze fiscali che il contribuente è ragionevolmente in grado di comprendere e che contengano i seguenti elementi: i) siano suscettibili di generare effetti fiscali in contrasto con lo scopo delle disposizioni invocate, anche derivanti da asimmetrie esistenti fra i sistemi impositivi delle eventuali giurisdizioni coinvolte; ii) determinino fenomeni di doppia deduzione, deduzione/non inclusione e doppia non imposizione;
- m) per “comunicazione tempestiva ed esauriente” si intende la comunicazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali effettuata in tempo utile a consentire all’ufficio competente un’adeguata disamina della fattispecie e comunque entro il termine di presentazione delle dichiarazioni o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali. Costituisce “comunicazione tempestiva ed esauriente” la comunicazione dei nuovi rischi fiscali o delle eventuali carenze riscontrate sui rischi già individuati effettuata ai sensi del punto 3.2 lettera d) punti iv) e v), anche successivamente al decorrere delle relative scadenze fiscali;
- n) per “comune valutazione” si intende il confronto preventivo sugli elementi costitutivi della fattispecie suscettibile di generare rischio fiscale, finalizzato ad ottenere un orientamento condiviso tra le parti in merito agli effetti conseguenti alla fattispecie medesima;
- o) per “interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto” si intende il contraddittorio di carattere continuativo che consenta di addivenire ad un comune intendimento in merito agli elementi di fatto costitutivi della fattispecie;
- p) per “anticipazione del controllo” si intende l’esercizio in via anticipata, anche di iniziativa, degli ordinari poteri di controllo da parte dell’ufficio competente, effettuato, nell’ambito dell’interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto di cui all’articolo 6, comma 1, del decreto;
- q) per “attività di riscontro sull’operatività del sistema” si intende il complesso delle attività volte a valutare l’effettiva presenza e l’efficacia dei controlli previsti a presidio

dei rischi fiscali. L'attività di riscontro può essere effettuata mediante accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività del contribuente o presso qualunque altro luogo di esercizio dell'attività medesima, nei tempi e nei modi con esso concordati;

- r) per "funzionario di riferimento" si intende il funzionario dell'ufficio *Cooperative compliance* incaricato di gestire le interazioni con il contribuente ammesso al regime. Il funzionario di riferimento opera come punto di contatto del contribuente presso l'Agenzia delle entrate, discute con il contribuente delle problematiche fiscali che richiedano attenzione e degli esiti dell'eventuale attività di riscontro sull'operatività del sistema di controllo interno, riceve le richieste di chiarimenti del contribuente sulle fattispecie suscettibili di generare rischi fiscali e le rappresenta all'ufficio competente, sviluppa una profonda comprensione delle caratteristiche dell'impresa e delle relative problematiche fiscali.

2 Doveri dell'Agenzia delle entrate

2.1 Collaborazione, correttezza e trasparenza

- a) L'Agenzia delle entrate si impegna a promuovere relazioni con i contribuenti improntate a principi di collaborazione, correttezza e trasparenza. A tali fini l'ufficio competente imposta relazioni basate sulla comprensione delle esigenze commerciali e delle ragioni imprenditoriali sottese alle scelte operate dai contribuenti, tiene un comportamento imparziale nella valutazione delle fattispecie, si mostra aperto alle richieste e alle necessità dei contribuenti e reattivo nel fornire le risposte, in uno spirito di collaborazione fattiva.
- b) Le informazioni e gli elementi acquisiti nel corso delle interlocuzioni preventive e degli accessi presso la sede del contribuente e, in generale, nel corso dell'attività istruttoria, sono tutelate dal segreto d'ufficio a norma dell'articolo 68 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 66 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Le suddette informazioni sono trattate adottando le cautele necessarie alla riservatezza dei dati.
- c) In aderenza ai doveri di correttezza e trasparenza che animano il regime, l'ufficio competente utilizza le informazioni inerenti i rischi fiscali comunicati dal contribuente, anche in sede di istanza di adesione o raccolte nel corso della procedura, solo ai fini dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità e delle attività e dei controlli relativi al regime di adempimento collaborativo, limitatamente ai periodi di imposta per i quali il regime stesso trova applicazione.
- d) Gli elementi informativi raccolti nell'ambito dell'istruttoria per la verifica dei requisiti di ammissibilità e nelle attività di riscontro sull'operatività del sistema non costituiscono fonti di innesco per successive attività di controllo relative ad esercizi precedenti all'ingresso al regime, nei confronti del contribuente ammesso o di altre società appartenenti al medesimo gruppo societario.
- e) I doveri di correttezza e trasparenza riguardo al trattamento degli elementi informativi acquisiti nel corso della procedura, disciplinati nelle precedenti lettere b), c) e d), restano fermi anche nel caso in cui il processo di verifica dei requisiti di ammissibilità per l'accesso al regime si concluda con esito negativo o il contribuente ammesso venga successivamente escluso ovvero receda dal regime.

2.2 Certezza preventiva

- a) L'Agenzia delle entrate si impegna a favorire un contesto fiscale di certezza fornendo risposte alle richieste avanzate dai contribuenti nel più breve tempo possibile, con le modalità e gli strumenti di cui al successivo Capo II e a improntare la propria azione amministrativa a principi di uniformità e coerenza rispetto a quanto stabilito nell'ambito delle interlocuzioni preventive.
- b) L'ufficio competente effettua le valutazioni secondo principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità. Le analisi vengono espletate in costante collaborazione con il contribuente al fine di acquisire consapevolezza delle caratteristiche dell'impresa attraverso la comprensione dell'attività svolta nonché del settore in cui essa opera e dei mercati di riferimento.
- c) Le posizioni espresse dall'Agenzia delle entrate all'esito delle interlocuzioni costanti e preventive vincolano l'Amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese, salvo quanto stabilito dall'articolo 9, comma 1, secondo periodo, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016, in materia di interpello abbreviato.
- d) In aderenza ai principi di trasparenza che animano il regime, l'ufficio competente si impegna a pubblicare periodicamente sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate l'elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva che violano le disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso.

2.3 Valutazione del sistema di controllo

- a) Fermo restando che lo sviluppo e il mantenimento del sistema di controllo interno costituisce una primaria responsabilità del contribuente, l'Agenzia delle entrate si impegna a comunicare periodicamente i risultati dell'attività di riscontro sull'operatività del sistema da essa svolta e il proprio punto di vista in merito all'architettura e all'efficacia dei controlli, nonché a collaborare fattivamente con il contribuente per l'implementazione degli eventuali interventi ritenuti necessari ai fini della permanenza nel regime.
- b) Nell'ambito della valutazione del sistema di controllo interno del rischio fiscale, l'Agenzia delle entrate si impegna a tenere in debita considerazione gli esiti dell'esame e delle valutazioni effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.
- c) L'ufficio competente acquisisce copia dei suddetti documenti nel corso della procedura, dando atto della relativa valutazione nella nota di chiusura della procedura redatta, periodicamente, ai sensi del successivo punto 6.1. Qualora non condivida, in tutto o in parte, le risultanze e le valutazioni contenute nella documentazione menzionata, l'ufficio motiva le ragioni sottese alla mancata condivisione.

3 Doveri del contribuente

3.1 Efficacia del sistema di controllo

- a) Il contribuente ammesso si impegna a mantenere un efficace sistema di controllo interno per tutta la durata del regime, garantendone il costante aggiornamento nonché la capacità di intercettare i rischi derivanti dai cambiamenti che riguardano l'impresa e dalle

modifiche normative e di prassi che incidono sulla variabile fiscale, anche tenendo conto dei consolidati orientamenti giurisprudenziali.

- b) Il contribuente si impegna a offrire collaborazione all'ufficio competente per l'esecuzione dei controlli sul sistema e a dare attuazione alle modifiche ritenute necessarie all'esito di tali controlli.

3.2 Collaborazione e trasparenza

- a) 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 e a condividere con l'Agenzia delle entrate le informazioni relative al proprio sistema di controllo interno, incluse l'architettura generale, l'implementazione e l'efficacia dello stesso.
- b) I doveri di comunicazione si estendono, esclusivamente, ad attività, operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatisi nel periodo di imposta in corso alla data di presentazione della domanda e in quelli successivi in cui il regime trova applicazione.
- c) È facoltà del contribuente comunicare rischi inerenti ad attività, operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatisi in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, i cui effetti fiscali si producano anche nei periodi di imposta oggetto di applicazione del regime. Sulle fattispecie di rischio relative agli esercizi precedenti l'ingresso al regime, non comunicate nel corso delle interlocuzioni preventive, il contribuente non potrà beneficiare degli effetti di cui all'articolo 6 del decreto.
- d) I doveri di collaborazione e trasparenza comprendono:
- i) la trasmissione, in sede di richiesta di ammissione al regime, della mappa dei rischi relativi al primo periodo di imposta di applicazione del regime, individuati dal sistema di controllo interno dal momento della sua implementazione;
 - ii) la comunicazione, tempestiva ed esauriente, delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi;
 - iii) la comunicazione, tempestiva ed esauriente, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva, indipendentemente dal superamento delle soglie di materialità di cui al punto 1.1 lettera j);
 - iv) la comunicazione degli eventuali nuovi rischi individuati dal sistema di controllo interno a seguito dell'attivazione delle procedure di monitoraggio o di aggiornamento della mappa dei rischi;
 - v) la comunicazione delle eventuali carenze riscontrate sui rischi già individuati dal sistema di controllo interno a seguito dell'attivazione delle procedure di monitoraggio;
 - vi) la risposta, tempestiva ed esauriente, alle richieste di approfondimento effettuate dall'ufficio ai sensi del punto 4.8. A tali fini l'impresa si impegna a predisporre e a mettere a disposizione dell'ufficio gli elementi informativi richiesti nonché a consentire ai funzionari dell'Agenzia delle entrate di accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività del contribuente o presso qualunque altro luogo di esercizio dell'attività medesima, nei tempi e nei modi con esso concordati, ai fini di acquisire elementi utili per l'istruttoria;
 - vii) la risposta, tempestiva ed esauriente, alle richieste formulate nell'ambito dell'attività di riscontro sull'operatività del sistema di controllo del rischio fiscale;

- viii) la comunicazione di eventuali modifiche delle circostanze di fatto o di diritto sulla base delle quali è stata formulata una risposta o assunta una posizione condivisa nel corso delle interlocuzioni preventive.
- e) Il contribuente invia tempestivamente all'ufficio la relazione di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto. Qualora al regime aderiscano più soggetti dello stesso gruppo, l'obbligo si intende assolto con l'invio della sola relazione indirizzata agli organi di gestione dell'impresa che svolge funzioni di indirizzo sul sistema di controllo interno.

3.3 Promozione della cultura aziendale

- a) I contribuenti ammessi al regime si impegnano a promuovere, all'interno della loro organizzazione, condotte improntate a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, mediante la comunicazione di *standard* comportamentali coerenti con gli stessi a tutti i livelli aziendali e a diffondere una cultura del controllo che si estenda oltre le relative funzioni aziendali e coinvolga l'intera organizzazione.
- b) A tali fini gli organi di gestione si impegnano ad attuare e a diffondere un sistema normativo interno in cui l'insieme dei valori, dei principi e degli obiettivi che costituiscono la cultura aziendale venga disciplinato in specifici documenti, quali codici etici, codici di condotta e linee guida comportamentali che tengano conto anche della variabile fiscale.

CAPO II – Svolgimento della procedura

4 Interlocuzioni costanti e preventive

- 4.1 In sede di prima applicazione del regime, dopo l'ammissione allo stesso, l'ufficio invita l'impresa a comparire, per mezzo del legale rappresentante ovvero di un procuratore, per effettuare l'incontro di apertura della procedura di adempimento collaborativo.
- 4.2 Al fine di favorire l'instaurazione di un effettivo e continuo dialogo tra contribuente e ufficio, quest'ultimo assegna al contribuente almeno due funzionari di riferimento. Il contribuente indica uno o più referenti incaricati di gestire l'interazione con l'ufficio nel corso della procedura.
- 4.3 Negli esercizi successivi a quello di prima ammissione, l'incontro di apertura viene svolto entro novanta giorni dall'inizio del periodo di imposta.
- 4.4 Nel pieno rispetto delle finalità e dei principi cui è improntato il regime, nell'incontro di apertura o in un altro incontro successivo, il contribuente e l'ufficio concordano le soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie in ordine alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza. Nell'identificazione delle soglie di materialità si tiene in debita considerazione anche il settore in cui opera il contribuente.
- 4.5 Le fattispecie che non rientrano nei parametri concordati si intendono escluse dai doveri di comunicazione e i relativi rischi non si considerano significativi. Per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 3, del decreto i rischi fiscali relativi a tali fattispecie si considerano comunque comunicati, se ricompresi nella mappa dei rischi.
- 4.6 Nel corso della procedura il contribuente, attenendosi ai doveri di comunicazione disciplinati al precedente punto 3.2, comunica all'ufficio, a mezzo posta elettronica certificata, le situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e le operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva.

- 4.7 È fatta salva la possibilità per il contribuente di comunicare ulteriori situazioni che egli ritenga incerte, controverse o, comunque, fonte di rischio fiscale potenzialmente significativo anche se non rientranti tra le fattispecie di cui al punto 4.4.
- 4.8 A prescindere dalle soglie di materialità concordate per la comunicazione dei rischi fiscali significativi, l'ufficio effettua, in contraddittorio con il contribuente, approfondimenti istruttori di iniziativa, anche mediante l'implementazione dei controlli di cui al successivo punto 11, ai fini di una comune valutazione dei relativi rischi fiscali.
- 4.9 Di ogni attività svolta in contraddittorio, è redatto processo verbale, copia del quale è rilasciata al contribuente.

5 Formalizzazione delle posizioni assunte nel corso della procedura

- 5.1 Fatta salva la facoltà del contribuente di presentare istanza di interpello abbreviato ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del decreto, per ottenere una risposta in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a fattispecie concrete in relazione alle quali ravvisa rischi fiscali, la posizione dell'ufficio sui rischi fiscali comunicati ai sensi dei punti 4.6 e 4.7 è formalizzata, nel corso della procedura, mediante pareri motivati o altri strumenti idonei a garantire certezza preventiva sulle fattispecie esaminate.
- 5.2 La posizione dell'ufficio assunta a seguito degli approfondimenti di iniziativa ai sensi del punto 4.8 è comunicata al contribuente mediante processo verbale.
- 5.3 Le risposte, scritte e motivate, fornite dall'ufficio ai sensi del punto 5.1, sono notificate o comunicate al contribuente mediante posta elettronica certificata, servizio postale a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in mani proprie, con le modalità di cui all'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.
- 5.4 Se la questione o il complesso di questioni sottoposte all'attenzione dell'ufficio o approfonditi ai sensi del punto 4.8 attengono al trattamento fiscale di operazioni o complesso di operazioni, anche di natura straordinaria, ritenute strategiche dall'impresa l'ufficio, effettuati i necessari approfondimenti, invita il contribuente al contraddittorio al fine di pervenire ad una comune valutazione della fattispecie da formalizzare in un documento, sottoscritto dall'ufficio stesso e dal contribuente, denominato “*accordo di adempimento collaborativo*”. Il contenuto dell'accordo 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 o di diritto rilevanti ai fini della comune valutazione.
- 5.5 Ove l'esecuzione degli approfondimenti preliminari alla sottoscrizione di un “accordo di adempimento collaborativo” ovvero degli altri approfondimenti di cui al punto 4.8, richieda accertamenti tecnici di particolare complessità, la trattazione degli stessi e la sottoscrizione dell'eventuale relativo accordo, può essere rinviata, d'intesa tra le parti, al periodo di imposta successivo. Di tale circostanza viene dato atto nella “*nota di chiusura della procedura*” di cui al successivo punto 6.1.

6 Adempimenti di chiusura del periodo di imposta

- 6.1 Con cadenza almeno annuale e comunque entro il termine di presentazione delle relative dichiarazioni fiscali i rappresentanti del contribuente e dell'ufficio effettuano l'incontro di chiusura della procedura nel corso del quale:
- a) riepilogano e danno atto di tutte le posizioni assunte nel corso della procedura attraverso gli strumenti di cui al punto 5 sulle fattispecie comunicate dal

contribuente o approfondite su iniziativa dell'ufficio, esplicitando per ogni fattispecie se:

- il contribuente condivide la posizione dell'ufficio ovvero su di essa si è formato un “*accordo di adempimento collaborativo*”;
 - il contribuente non condivide la posizione dell'ufficio. Le posizioni non condivise si considerano “*posizioni sospese*”;
- b) si aggiornano sugli esiti dei riscontri sull'operatività del sistema di controllo svolti dall'ufficio;
- c) riepilogano le fattispecie per le quali si è inteso rinviare i relativi approfondimenti all'esercizio successivo, ai sensi di quanto stabilito al punto 5.5. Le relative posizioni si considerano “*posizioni rinviate*”. L'eventuale difformità tra la posizione assunta dall'ufficio all'esito dei suddetti approfondimenti e il comportamento *medio tempore* tenuto dal contribuente non dà luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni amministrative.

Il contenuto dell'incontro di riepilogo annuale è verbalizzato e sottoscritto dai rappresentanti del contribuente e dell'ufficio nella “*nota di chiusura della procedura*”, copia della quale viene rilasciata al contribuente.

6.2 Nel più breve tempo possibile, l'ufficio e il contribuente procedono al riesame, in contraddittorio, delle posizioni sospese, finalizzato a pervenire ad una comune valutazione delle stesse in ottica deflattiva del contenzioso.

6.3 Laddove il suddetto riesame dia esito negativo, l'ufficio invia il processo verbale che riassume le posizioni sospese alle articolazioni territoriali competenti per la conseguente attività di accertamento.

6.4 Qualora le circostanze di fatto e di diritto a base delle risposte rese o degli accordi sottoscritti ricorrano per uno o più periodi di imposta precedenti alla comunicazione delle risposte o alla stipula degli accordi di cui al precedente punto 5, relativamente a tali periodi di imposta è fatta salva la facoltà per il contribuente di far valere retroattivamente le risultanze delle risposte o degli accordi stessi, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8 e dell'articolo 8, comma 6-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. La medesima facoltà è concessa anche al fine di regolarizzare le “*posizioni sospese*” e in tutte le ipotesi in cui il contribuente si avvalga della facoltà prevista al punto 3.2 lettera c).

7 Modifica delle posizioni assunte nel corso delle interlocuzioni preventive

7.1 Qualora a seguito delle comunicazioni effettuate dal contribuente ai sensi del punto 3.2 o dell'esame della documentazione e degli elementi informativi visionati e/o appresi in forza delle attività espletate ai sensi del successivo punto 11, ovvero per altra via, sia stato riscontrato un mutamento delle condizioni di fatto o di diritto su cui si basa una delle risposte rese ai sensi del precedente punto 5, l'ufficio invita l'impresa al contraddittorio al fine di riesaminare, nell'ambito delle interlocuzioni costanti e preventive, la posizione originariamente assunta, adattandola alle mutate circostanze di fatto o di diritto.

7.2 Nel caso in cui a seguito del contraddittorio, non si pervenga ad una comune valutazione sulla revisione della posizione assunta, la risposta originariamente resa o l'accordo

originariamente sottoscritto si considerano improduttivi degli effetti di cui al punto 2.2, lettera c), dal momento in cui è subentrata l'anzidetta variazione ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, da quella di comunicazione dell'invito di cui al precedente punto 7.1.

- 7.3 Di contro, nelle ipotesi in cui nell'ambito delle attività di cui al precedente punto 7.1 o per altra via, si ravvisi una rappresentazione non completa o non veritiera delle circostanze esposte dal contribuente, la risposta resa e l'accordo sottoscritto si considerano, rispettivamente, non produttivi dei relativi effetti giuridici e risolti dalla data di efficacia originaria. L'ufficio ne dà comunicazione all'impresa con le modalità ammesse dal presente provvedimento, invitandolo a far pervenire, entro 60 giorni dalla data della comunicazione, eventuali memorie a difesa del proprio operato.
- 7.4 Con istanza motivata, da inoltrarsi con le modalità di cui al punto 4.6, il contribuente può richiedere la modifica delle risposte originariamente rese o degli accordi originariamente sottoscritti, quando sopravvengono variazioni nelle circostanze di fatto o di diritto, suscettibili di incidere sulla validità delle conclusioni raggiunte. L'istanza deve indicare, in modo completo e dettagliato, le modifiche proposte e le ragioni di fatto e di diritto poste a base delle modifiche stesse.

8 *Interlocuzioni su materie oggetto dell'art. 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*

- 8.1 Le materie di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, costituiscono oggetto di interlocuzione costante e preventiva ai sensi del precedente punto 4.
- 8.2 Gli esiti delle interlocuzioni sono formalizzati nella nota di chiusura della procedura di cui al punto 6.1 o mediante processo verbale, pareri motivati e altri strumenti idonei a garantire certezza preventiva sulle fattispecie esaminate.
- 8.3 Per le medesime materie resta ferma la facoltà del contribuente di presentare istanza di accordo preventivo a norma dell'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 per la cui trattazione rimane competente l'ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali della Direzione Centrale Accertamento.

CAPO III Cause di esclusione

9 *Esclusione dal regime di adempimento collaborativo e revoca*

- 9.1 L'ufficio, con provvedimento motivato, può dichiarare l'esclusione dei soggetti, precedentemente ammessi, dal regime di adempimento collaborativo, per la perdita dei requisiti di cui agli articoli 4 e 7, comma 4, del decreto, ovvero per l'inosservanza degli impegni di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto.
- 9.2 Costituiscono cause di esclusione dal regime:
- a) il conseguimento, per tre esercizi consecutivi, di volumi di affari o di ricavi significativamente inferiori ai limiti dimensionali di cui all'articolo 7, comma 4, del decreto, sempre che tale evento non dipenda da fattori di mercato, esogeni all'impresa e da essa non controllabili, valutati dall'ufficio come non significativi ai fini della perdita dei requisiti di permanenza nel regime. In ogni caso non si tiene conto della perdita dei requisiti dimensionali derivanti da operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo;

- b) la mancata comunicazione o individuazione di un rischio fiscale rilevante;
 - c) la presenza di uno o più episodi gravi di mancata collaborazione o trasparenza, ivi inclusa la mancata rappresentazione di rischi fiscali significativi e di operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva ovvero la mancata rappresentazione o la rappresentazione non veritiera di circostanze di fatto rilevanti ai fini dell'istruttoria i quali, apprezzati complessivamente, determinino il venir meno del rapporto di fiducia alla base del regime.
- 9.3 Costituisce altresì causa di esclusione dal regime la condanna, con sentenza passata in giudicato, di amministratori, dirigenti o firmatari delle dichiarazioni fiscali dei soggetti ammessi al regime, per i reati di cui agli articoli 2, 3, 8 e 11 del decreto legislativo del 10 marzo 2000 n. 74, per fatti avvenuti in vigenza del regime di adempimento collaborativo.
- 9.4 L'ufficio, con atto motivato da inoltrare con lettera raccomandata, ovvero telematicamente, attraverso posta elettronica certificata, dà comunicazione al soggetto delle ipotesi di esclusione di cui al precedente punto, invitandolo a far pervenire, entro 60 giorni dalla data della comunicazione, eventuali memorie a difesa del proprio operato.
- 9.5 Qualora l'ufficio valuti inidonee le memorie presentate, ovvero il soggetto non le abbia presentate entro il termine previsto, emette il provvedimento di esclusione dal regime di adempimento collaborativo e ne dà comunicazione al contribuente con lettera raccomandata, ovvero telematicamente, attraverso posta elettronica certificata ovvero ancora mediante consegna a mani proprie, con le modalità di cui all'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.
- 9.6 L'esclusione dei soggetti dal regime ha effetto dalla data di consegna o notifica del provvedimento di esclusione. Da tale data le istruttorie in corso relativamente ai rischi fiscali comunicati dal contribuente si considerano improcedibili e gli eventuali interpelli abbreviati presentati inammissibili.
- 9.7 Sono fatti salvi gli effetti delle risposte già fornite o degli accordi sottoscritti salvo che gli episodi gravi di mancata collaborazione o trasparenza che hanno determinato l'esclusione del contribuente dal regime non si riferiscano a comportamenti tenuti o fatti accaduti nel corso delle relative istruttorie. In tal caso si applicano le disposizioni di cui al punto 7.3.
- 9.8 Il contribuente può comunicare a mezzo lettera raccomandata ovvero telematicamente, attraverso posta elettronica certificata, in qualunque momento, la volontà di non permanere nel regime. Ricevuta la comunicazione l'ufficio emette il provvedimento di esclusione dal regime e ne dà comunicazione al contribuente con le stesse modalità di cui al punto 9.4. Si applicano le disposizioni di cui ai precedenti punti 9.6 e 9.7.

CAPO IV – Competenze per i controlli e per le attività relative al regime

10 Competenza degli Uffici

- 10.1 Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, e dell'articolo 7, comma 1, del decreto, l'Agenzia delle entrate è competente in via esclusiva per il controllo delle dichiarazioni e del corretto adempimento degli altri obblighi tributari cui sono tenuti i contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, nonché per le attività relative al predetto

regime, limitatamente ai periodi d'imposta per i quali lo stesso trova applicazione e in relazione ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

10.2 In fase di prima applicazione, la competenza per le attività relative al regime è attribuita in via esclusiva all'ufficio *Cooperative compliance* della Direzione Centrale Accertamento. Tale competenza comprende:

- la gestione delle attività e i controlli di cui al Capo II e al successivo punto 11, ivi inclusa la ricezione e la trattazione delle istanze per l'interpello abbreviato di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto e la stipula degli accordi di "adempimento collaborativo";
- la verifica dell'assenza di mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini delle risposte rese o degli accordi sottoscritti nonché la corretta applicazione delle indicazioni date nelle risposte o il rispetto dei termini degli accordi;
- la ricezione e la trattazione delle istanze per l'interpello sui nuovi investimenti di cui all'articolo 2, comma 6, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, presentate dai contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo;
- la verifica della corretta applicazione dei pareri resi ove il contribuente che ha presentato istanza per l'interpello nuovi investimenti abbia successivamente chiesto di accedere al regime dell'adempimento collaborativo ai sensi dell'articolo 2, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

10.3 Limitatamente alle fattispecie oggetto di interlocuzione costante e preventiva, ivi incluse le "posizioni rinviate" e le "posizioni sospese", fatta salva la verifica della corretta applicazione delle risposte rese, l'Agenzia delle entrate non reitera i controlli già effettuati nell'ambito delle interlocuzioni, sempre che non emergano mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini della valutazione effettuata ovvero si ravvisi che le circostanze di fatto o di diritto rappresentate dall'impresa sono non veritiere o non complete.

10.4 Le specifiche analisi del profilo di rischio dell'impresa, previste all'articolo 27, comma 11, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, si intendono assorbite nel complesso delle attività e dei controlli, di carattere preventivo, svolti dall'Ufficio *Cooperative compliance*.

10.5 Ai fini della ripartizione delle competenze di cui all'articolo 7, comma 1, del decreto il periodo di imposta nel corso del quale è stato notificato o comunicato il provvedimento di esclusione non si considera incluso nel regime di adempimento collaborativo.

11 Controlli di competenza dell'ufficio *Cooperative compliance*

11.1 Per garantire lo svolgimento dei controlli e delle attività relative al regime di cui al punto precedente, all'ufficio *Cooperative compliance* è attribuita la competenza in via esclusiva:

- a) per l'esercizio in via anticipata, anche su iniziativa, degli ordinari poteri di controllo, nell'ambito dell'interlocuzione costante e preventiva. A tali fini l'ufficio *Cooperative compliance*, laddove ne ravvisi la necessità e nell'ambito delle attribuzioni riconosciute ad esso dalla legge, acquisisce elementi informativi utili per la risposta o effettua riscontri di fatto su fattispecie comunicate dal contribuente, anche mediante accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività del

contribuente o presso qualunque altro luogo di esercizio dell'attività medesima, nei tempi e nei modi con esso concordati;

- b) per l'esercizio dei controlli relativi all'attività di riscontro sull'operatività del sistema di controllo interno istituito dai contribuenti ammessi al regime;
- c) per l'esercizio dei poteri istruttori di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 finalizzati all'acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo sostanziale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime, durante il periodo di applicazione del regime stesso, e delle fattispecie "rinviate" o "sospese".

11.2 Al fine di evitare reiterazioni di accessi e di richieste rivolte al contribuente e garantire uniformità di indirizzo strategico e operativo, la Direzione Centrale Accertamento svolge una funzione di monitoraggio delle attività espletate dalle articolazioni territoriali competenti per il controllo delle dichiarazioni presentate in relazione ai periodi di imposta antecedenti all'ingresso al regime. A tali fini le articolazioni territoriali competenti informano preventivamente l'ufficio *Cooperative compliance* dell'intenzione di attivare un controllo nei confronti del contribuente o di inserire il contribuente nel piano annuale dei controlli e lo interpellano per il necessario coordinamento, prima di redigere un processo verbale di constatazione o altro atto a contenuto impositivo o sanzionatorio.

11.3 Quanto disposto nei punti 11.1 e 11.2 si applica anche nel caso di esclusione del contribuente dal regime, per i periodi d'imposta in cui il regime stesso ha trovato applicazione, ad eccezione del periodo nel corso del quale è emesso il provvedimento di esclusione.

Motivazioni

L'articolo 3 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, in attuazione della delega contenuta nell'articolo 6 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ha introdotto nell'ordinamento un regime di adempimento collaborativo al fine di promuovere forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

L'istituto dell'adempimento collaborativo si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuente che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tale obiettivo è perseguito tramite l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

Il regime comporta l'assunzione di impegni sia per l'Agenzia delle entrate sia per i contribuenti ammessi al regime e risponde ad esigenze di certezza e di stabilità nell'applicazione della norma tributaria e di riduzione del contenzioso.

L'articolo 7, comma 5, del decreto rinvia ad apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione e l'individuazione, rispettivamente, delle modalità di applicazione del regime e dell'ufficio della Direzione Centrale Accertamento competente per i controlli e le attività relative allo stesso.

A tale riguardo, in applicazione dell'articolo 1, commi 360 e 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e tenuto conto di quanto stabilito all'articolo 1, comma 3, lettera b), del regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 e successive modificazioni, il presente Provvedimento radica presso l'ufficio *Cooperative compliance* della Direzione Centrale Accertamento la competenza, in via esclusiva, per l'esercizio dei poteri istruttori di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Tale competenza si aggiunge a quella relativa alla gestione del complesso delle attività e dei controlli di cui all'articolo 6, comma 1 e 2, del decreto.

La scelta organizzativa adottata dal presente Provvedimento risponde a esigenze di efficacia, efficienza e economicità dell'azione amministrativa nonché di coerenza con le indicazioni OCSE in materia di *cooperative compliance*. In tale ottica la competenza per l'esercizio dei poteri istruttori finalizzati all'acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime, viene accentrata presso un ufficio specializzato che gode di una visuale di estrema trasparenza sulla operatività aziendale e sui rischi fiscali ad essa sottesi e che, a regime, sarà in grado di massimizzare il beneficio della conoscenza in profondità del contribuente e dei suoi sistemi di controllo del rischio fiscale.

Resta ferma, anche per i periodi d'imposta in cui è operante il regime di adempimento collaborativo, la competenza delle articolazioni territoriali nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del contribuente per il controllo formale e per la rettifica delle dichiarazioni presentate.

Il presente Provvedimento individua l'ufficio competente e declina le modalità di applicazione del regime, limitatamente alla prima fase di applicazione.

Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, recante la riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59 (articolo 57; articolo 62; articolo 66; articolo 67, comma 1; articolo 68, comma 1; articolo 71, comma 3, lett. a); articolo 73, comma 4).

Statuto dell'Agenzia delle entrate, approvato con delibera del Comitato Direttivo n. 6 del 13 dicembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001 (articolo 5, comma 1; articolo 6, comma 1).

Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate, approvato con delibera del Comitato Direttivo n. 4 del 30 novembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001 (articolo 2, comma 1).

Decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 febbraio 2001, concernente disposizioni recanti le modalità di avvio delle Agenzie fiscali e l'istituzione del ruolo speciale provvisorio del personale dell'Amministrazione finanziaria, emanato a norma degli articoli 73 e 74 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.

Disciplina normativa di riferimento

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni: disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni: istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917: testo unico delle imposte sui redditi.

Legge 27 luglio 2000, n. 212: disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196: codice in materia di protezione dei dati personali.

Decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68.

Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Legge Delega 11 marzo 2014, n. 23, articolo 6.

Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, articoli 3, 4, 5, 6 e 7, recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23.

Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese.

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate tiene luogo della pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*, ai sensi dell'articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Roma, 26 maggio 2017

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Rossella Orlandi

Firmato digitalmente