

# Il presidio del rischio fiscale attraverso gli strumenti di interlocuzione con l'Agencia delle Entrate

Prof. Alessandro Vicini Ronchetti

Associato di diritto tributario – Università di Torino

[Alessandro.vicinironchetti@unito.it](mailto:Alessandro.vicinironchetti@unito.it)

## Il rischio fiscale

Le imposte giocano un ruolo significativo nella dinamica della sostenibilità, oggi riassunta nella sigla ESG – *Environmental, Social e Governance* – nato sotto l’egida dell’ONU ed entrato nel lessico quotidiano: oltre al diretto collegamento di taluni tributi con il fattore “*ambientale*” ed all’incasellamento della raccolta delle imposte nel fattore “*sociale*”, la gestione della fiscalità ben si accosta alla corretta gestione della “*governance*”.

D’altro canto, tra i *Sustainable Development Goals* tracciati in ambito Nazioni Unite, nel documento programmatico adottato nel 2015 e noto come *Agenda 2030*, la fiscalità si incastona per certo negli obiettivi *Peace, Justice and Strong Institutions* (SDG 16) e *Partnerships for the Goals* (SDG 17)

## Art. 3 DLgs 128/2015

Rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

# Pressioni degli investitori sulla *tax responsibility*

C'è un interesse crescente tra gli investitori ESG nel comprendere come le società all'interno dei loro portafogli gestiscono le tematiche fiscali. In particolare, gli investitori chiedono maggiore trasparenza per valutare l'esposizione delle società a potenziali profitti/perdite e rischi di governance, reputazionali e sociali, oltre a rischi macroeconomici più ampi

## PERCHÉ LA TRASPARENZA FISCALE È IMPORTANTE PER GLI INVESTITORI?



L'ammontare delle imposte sul reddito versate è un'informazione rilevante per **valutare la redditività** di una società nel tempo



Elusioni in ambito fiscale possono indicare **rischi nascosti** in ambito legale, operativo, reputazionale, finanziario e di governance



Gli investitori vogliono essere rassicurati che le pratiche fiscali delle loro società in portafoglio possono essere "resilienti" a potenziali modifiche normative



Gli investitori riconoscono che le imposte sulle società sostengono i bisogni della comunità (es. infrastrutture, ma anche istruzione, legalità, ecc.)

Il Report del PRI pubblicato nel 2020 evidenzia che esistono discrepanze tra quanto è pubblicato dalle società e le aspettative degli investitori. Per esempio:

- (i) mancanza di evidenze di come le loro politiche fiscali divulgate pubblicamente siano coerenti/correlate con gli obiettivi strategici e gli impegni di sostenibilità
- (ii) pochi esempi concreti di come le aziende determinano se le transazioni fiscali sono in linea con la loro propensione al rischio
- (iii) spiegazione insufficiente e dati granulari per convalidare gli impegni della società nell'evitare politiche fiscali aggressive

# Agenzie di *rating* e la *tax responsibility*

Le pressioni degli investitori hanno influenzato anche le metodologie di valutazione delle principali agenzie di rating ESG

## Agenzia di rating ESG

Raccogliendo informazioni da tutte le fonti disponibili, l'agenzia di rating, basandosi su una propria metodologia, **elabora il rating ESG per l'emittente**

Il rating ESG può essere **elaborato e comunicato con diverse scale**, a seconda dell'agenzia

Es.:



Le informazioni e il rating assegnato possono essere poi utilizzate per l'elaborazione di indici ESG/SRI

## Investitori

Gli investitori utilizzano le informazioni rese disponibili dalle agenzie di rating ESG secondo **diverse strategie**, ad esempio:

- utilizzo del **rating ESG integrandolo nelle proprie decisioni** di investimento come indicatore di rischio
- **esclusione degli emittenti** che ottengono un rating ESG troppo basso
- **selezione dei migliori** emittenti per ogni settore (c.d. **best-in-class**)
- **benchmarking su uno o più indici ESG**

Le performance ESG e gli impatti generati su società e ambiente di tutte le principali società del mondo sono oggetto di valutazione da parte delle società di rating ESG

Negli ultimi anni, tutte le **agenzie di rating** maggiormente utilizzate dagli investitori **hanno introdotto** tra gli ambiti di valutazione delle performance ESG di ogni azienda **anche una sezione sulla *tax transparency* e la *tax strategy***



Tutte queste agenzie di rating richiedono una rendicontazione delle tasse Country-by-Country



Nell'ambito dei Principi Contabili Internazionali è entrato in vigore, a partire dall'esercizio 2019 , l'IFRIC 23 che disciplina i casi di incertezza nei trattamenti fiscali ai fini dell'imposta sul reddito. Era stata comunque data facoltà alle società di applicare anticipatamente tale Interpretazione, purché fosse stato indicato nella *disclosure* di bilancio.

## IFRIC 23

Nel valutare se e in che modo un trattamento fiscale incerto incide sulla determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale), dei valori ai fini fiscali, delle perdite fiscali non utilizzate, dei crediti d'imposta non utilizzati, e delle aliquote d'imposta, l'entità deve presumere che l'autorità fiscale, in fase di verifica, controllerà gli importi che ha il diritto di esaminare e che sarà a completa conoscenza di tutte le relative informazioni. In base all'Interpretazione l'entità deve determinare se è probabile che il trattamento fiscale incerto sia accettato dall'autorità fiscale.

Nel caso in cui l'entità, desume che è probabile che l'autorità fiscale accetti il trattamento fiscale incerto, deve determinare il reddito imponibile (perdita fiscale), i valori ai fini fiscali, le perdite non utilizzate, i crediti d'imposta non utilizzati o le aliquote fiscali in funzione del trattamento fiscale applicato o che prevede di applicare in sede di dichiarazione dei redditi.

Al contrario, se l'entità desume che è improbabile che l'autorità fiscale accetti il trattamento fiscale incerto, l'entità deve riportare l'effetto di tale incertezza nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale), dei valori ai fini fiscali, delle perdite fiscali non utilizzate, dei crediti d'imposta non utilizzati o delle aliquote fiscali connessi a tale trattamento. A tal fine, l'entità deve riportare l'effetto dell'incertezza per ciascun trattamento fiscale incerto avvalendosi di uno dei due metodi seguenti, scegliendo quello che, secondo le sue proiezioni, meglio prevede la soluzione dell'incertezza:

- il metodo dell'importo più probabile (most likely amount), ossia l'importo che, tra i vari risultati possibili, ha la maggiore probabilità di verificarsi. Il metodo dell'importo più probabile potrebbe prevedere meglio la soluzione dell'incertezza se ci sono solo due risultati possibili o se i risultati sono concentrati attorno ad un valore;
- il metodo del valore atteso (expected value), ossia la somma dei diversi importi di una gamma di risultati possibili, ponderati per la probabilità che si verifichino. Il metodo del valore atteso potrebbe prevedere meglio la soluzione dell'incertezza se vi sono più di due risultati possibili o se i risultati non sono concentrati attorno ad un valore.

# Interlocuzione con l' Agenzia delle Entrate

Gli strumenti:

- Interpelli (art.11 L. 212/2000)
  - Interpello ordinario
  - Interpello qualificatorio
  - Interpello nuovi investimenti
  - Interpello anti abuso
  - Interpello probatorio
  - Interpello disapplicativo
  
- Accordi (art. 31 ter, dpr 600/1973)

# L'interpello

Evoluzione della disciplina

Interpello come diritto potestativo

Amministrazione finanziaria non solo soggetto dotato di poteri autoritativi – nuovo ruolo degli uffici – no poliziotto ma guida

«si tratta di una trasformazione certamente culturale, virgola perché l'assunzione della funzione di collaborazione da parte dell'amministrazione o negli uffici in contatto diretto con le difficoltà e le esigenze che i contribuenti incontrano nell'adempimento degli obblighi tributari quindi allarga il loro campo visivo al corretto apprezzamento di interessi e problemi dei quali non potranno, poi, non tenere conto nella fase di accertamento. Inoltre, determina una diversa consapevolezza della funzione che gli uffici rivestono, conducendoli a dismettere i panni del poliziotto e indossare quelli della guida, se non proprio del consulente»

AF finanziaria non solo più ente impositore/controllore ma soggetto ad obblighi verso il contribuente

# L'interpello

## Novità

- Generalizzato l'istituto
- Istituzionalizzato con effetti tipizzati
- Largo utilizzo (interpelli pubblicati media 70-80 al mese)
- Vantaggi per:
  - Contribuente (scontati)
  - AF

# L'interpello

Certezza del diritto

Art. 2 Statuto

Art. 5 Statuto

Art. 10.3 Statuto

# L'interpello

Disciplina

Legge n. 413/1991, art. 21

Legge n. 408/1990, art. 10

Dpr n. 600/1973, art. 37 bis

Legge n. 212/2000, art. 11 – disciplina organica

# L'interpello

## Attuale disciplina

- Garantire omogeneità (si veda Circ. 5/E del 2009)
- Celerità procedimento
- Tutela giurisdizionale alla risposta

# L'interpello

## Requisiti

- Obiettive condizioni di incertezza
- Apparente (ma solo apparente) differenza tra gli interpelli di cui alla lett. A)
- Differenza tra art. 11 ed art. 10

Finalità comuni delle due disposizioni

Nozione di obiettiva incertezza Cass. 23 marzo 2012, n. 4685

# L'interpello

Il procedimento. 4 fasi

- Avvio
- Delibazione di ammissibilità
- Istruttoria
- Decisionale o provvedimento

# L'interpello

## Avvio

Art. 8 del Decreto e provvedimento del 4 gennaio 2016

Effetti giuridici connessi all'avvio del procedimento:

- Decorrenza dei termini per provvedere da parte dell'AF;
- Decorrenza termine per sanare possibili irregolarità

Elementi non sanabili

- generalità istante (art. 3, comma 1, lett a) del decreto);
- Descrizione circostanziata della fattispecie (art. 3, comma 1, lett c) del decreto)

Tipo di istanza tra diverse lett. comma 1 e comma 2, art. 11

# L'interpello

## Aspetti procedurali

Le istanze di interpello riguardanti i tributi erariali sono presentate alla Direzione Regionale competente in relazione al domicilio fiscale del soggetto istante; le istanze concernenti l'imposta ipotecaria dovuta in relazione agli atti diversi da quelli di natura traslativa, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali nonché le istanze di cui all'art. 11, comma 1, lettera a) aventi ad oggetto disposizioni o fattispecie di natura catastale sono presentate alla Direzione Regionale nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di interpello.

Le Amministrazioni centrali dello Stato, gli enti pubblici a rilevanza nazionale, i soggetti non residenti, indipendentemente dalla nomina di un rappresentante fiscale in Italia o dalla circostanza che i medesimi soggetti assolvano gli obblighi o esercitino i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto direttamente in Italia ed i soggetti di più rilevante dimensione (art. 27, comma 10, DL 185/2008) presentano le istanze:

- alla Direzione Centrale Normativa con riferimento a quelle riguardanti i tributi erariali;
- alla Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità immobiliare con riferimento a quelle concernenti l'imposta ipotecaria dovuta in relazione agli atti diversi da quelli di natura traslativa, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali nonché le istanze di cui all'art. 11, comma 1, lettera a) aventi ad oggetto disposizioni o fattispecie di natura catastale.

# L'interpello

## Aspetti procedurali

Si considerano imprese di più rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro. Tale importo è gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011. Le modalità della riduzione sono stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, tenuto conto delle esigenze organizzative connesse all'attuazione del comma 9.

# L'interpello

## Aspetti procedurali

Le istanze delle stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti sono presentate alla Direzione Regionale competente in relazione al domicilio fiscale della stabile organizzazione

Se l'istanza d'interpello viene presentata ad ufficio diverso da quello competente ovvero ad un indirizzo di posta elettronica certificata o ordinaria diverso da quello corrispondente all'ufficio competente individuato nell'Allegato A, essa è trasmessa tempestivamente all'ufficio competente o all'indirizzo di posta elettronica corretto. In tal caso, il termine per la risposta inizia a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente o dalla consegna dell'istanza all'indirizzo di posta elettronica corretto. Della data di ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente è data notizia al contribuente.

Nel caso di presentazione attraverso il servizio telematico ovvero agli indirizzi di posta elettronica indicati nell'Allegato A, le istanze di interpello si intendono comunque presentate alle strutture dell'Agenzia competenti

Le Direzioni Regionali inoltrano alla Direzione Centrale competente le istanze per le quali ritengono che la risposta sia soggetta a pubblicazione

# L'interpello

## Aspetti procedurali

Le Direzioni Regionali possono comunque inoltrare alla Direzione Centrale competente le istanze ricevute nei casi di maggiore complessità o incertezza della soluzione.

Per le istanze trasmesse dalle Direzioni regionali, le Direzioni Centrali competenti forniscono direttamente la risposta al contribuente e, ove sussistono i presupposti, provvedono alla pubblicazione della medesima in forma di risoluzione o circolare. La trasmissione di un'istanza alla Direzione Centrale effettuata ai sensi dei punti non ha effetto sul decorso dei termini per la risposta al contribuente.

L'istanza di interpello, redatta in forma libera ed esente da bollo, è sottoscritta e presentata dal contribuente agli uffici competenti con le modalità di presentazione consentite.

# L'interpello

## Istruttoria

l'invito a regolarizzare eventuali irregolarità è notificato o comunicato al contribuente entro 30 giorni dalla consegna o ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente. Nei casi in cui nell'istanza non siano indicati i recapiti del contribuente, l'invito a regolarizzare è notificato o comunicato presso i recapiti risultanti dai registri ufficiali di posta elettronica certificata o dall'anagrafe tributaria.

Il contribuente provvede alla regolarizzazione entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito con le stesse modalità consentite per la presentazione dell'istanza di interpello. I termini per la risposta di cui all'articolo 11, comma 3, iniziano a decorrere dalla ricezione dei dati carenti da parte dell'ufficio richiedente. Se la regolarizzazione non viene effettuata entro il predetto termine di 30 giorni, l'istanza è dichiarata inammissibile.

Nei casi in cui l'ufficio notifica o comunica una richiesta di documentazione integrativa, l'istante è tenuto a trasmettere all'ufficio richiedente tutti i documenti richiesti, preferibilmente su supporto informatico, o, in alternativa, a esplicitare i motivi della mancata esibizione.

L'ufficio prende atto della rinuncia all'interpello ed effettua la relativa notificazione o comunicazione senza indugio quando la documentazione richiesta non è trasmessa entro un anno dalla data della relativa richiesta.

In pendenza dei termini di istruttoria dell'interpello, resta ferma la possibilità per i contribuenti di presentare con le modalità consentite la rinuncia espressa all'interpello all'ufficio competente.

# L'interpello

## Istruttoria

La risposta, scritta e motivata, è notificata o comunicata all'istante entro i termini previsti dall'articolo 11, La risposta si intende notificata o comunicata al momento della ricezione da parte del contribuente.

Le Direzioni Centrali competenti garantiscono l'uniformità di applicazione delle disposizioni anche attraverso il monitoraggio delle risposte fornite dalle Direzioni Regionali, da effettuarsi secondo quanto previsto dalle direttive interne.

# L'interpello

## Istruttoria

Durante la fase istruttoria – conoscenza ed apprezzamento delle circostanze di fatto presentate – è possibile un contraddittorio con AF

### Fase cruciale

- Necessità di argomentare la soluzione proposta dal contribuente
- Esempio di come si può argomentare e come adottare il metodo analogico (es. interpello n. 196 del 2022)

# Altre interlocuzioni per la *tax compliance* (*circ. 42/E 2015*)

Attività di informazione

Attività di assistenza

Consulenza giuridica

Attività di formazione

Tale attività persegue un intento divulgativo riferito tanto agli atti normativi e di prassi, quanto ad ogni altra informazione che agevola la promozione della conoscenza delle modalità di adempimento degli obblighi tributari, favorendo, così, la semplificazione e l'accessibilità al sistema tributario

# Altre interlocuzioni per la *tax compliance* (*circ. 42/E 2015*)

## Attività di assistenza

Caratterizzata dal supporto personalizzato ed individuale fornito al singolo contribuente, finalizzato ad agevolare l'adempimento tempestivo e corretto degli obblighi tributari.

L'attività assistenza è diretta a supportare il contribuente per il corretto adempimento degli obblighi fiscali conformemente agli indirizzi espressi nei documenti di prassi emanati dall'Agenzia, e riguarda le fattispecie in cui l'ausilio richiesto all'amministrazione non comporta alcun intervento di carattere interpretativo.

# Altre interlocuzioni per la *tax compliance* (*circ. 42/E 2015*)

## Consulenza giuridica

Attività interpretativa finalizzata all'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale.

La consulenza giuridica si estrinseca nell'attività volta a fornire chiarimenti sulle problematiche di carattere generale prospettate: a) dagli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, inclusa Equitalia ("consulenza interna"); b) dalle Associazioni sindacali e di categoria e dagli Ordini professionali ("consulenza esterna"); c) da Amministrazioni dello Stato, da enti pubblici, da enti pubblici territoriali e assimilati, nonché da altri enti istituzionali operanti con finalità di interesse pubblico ("consulenza esterna")

La competenza a trattare le istanze di consulenza giuridica è attribuita alle Direzioni Regionali ed alla Direzione Centrale Normativa in ragione della rilevanza territoriale del soggetto richiedente (regionale o nazionale) ovvero della complessità o della novità delle questioni prospettate.

# Altre interlocuzioni per la *tax compliance* (*circ. 42/E 2015*)

## Consulenza giuridica

Attività interpretativa finalizzata all'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale.

La consulenza giuridica si estrinseca nell'attività volta a fornire chiarimenti sulle problematiche di carattere generale prospettate: a) dagli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, inclusa Equitalia ("consulenza interna"); b) dalle Associazioni sindacali e di categoria e dagli Ordini professionali ("consulenza esterna"); c) da Amministrazioni dello Stato, da enti pubblici, da enti pubblici territoriali e assimilati, nonché da altri enti istituzionali operanti con finalità di interesse pubblico ("consulenza esterna")

La competenza a trattare le istanze di consulenza giuridica è attribuita alle Direzioni Regionali ed alla Direzione Centrale Normativa in ragione della rilevanza territoriale del soggetto richiedente (regionale o nazionale) ovvero della complessità o della novità delle questioni prospettate.