Normativa e prassi

Regime di adempimento collaborativo: chiarimenti operativi sulle procedure

22 Luglio 2021

Nell'ottica di un aumento del livello di compliance sotteso all'istituto, l'amministrazione fiscale, tra l'altro, snellisce le modalità di interlocuzione costante e preventiva

adempimento collaborativo

Con la **risoluzione n. 49** del 22 luglio 2021, l'Agenzia fornisce precisazioni sulle modalità relative alle interlocuzioni costanti e preventive, messe a punto dal provvedimento del 26 maggio 2017 (vedi articolo "**Regime adempimento collaborativo: approvate le disposizioni operative**"), propedeutiche al regime di adempimento collaborativo (Dlgs n. 128/2015), focalizzando l'attenzione, in particolare, sulla formalizzazione delle posizioni assunte nel corso della procedura e di quelle "rinviate", e sull'ambito applicativo della norma di riferimento (articolo 6, comma 3, del citato Dlgs) sui rischi esposti nella "mappa dei rischi" e sulle riduzioni sanzionatorie.

Interlocuzioni costanti e preventive

Tramite l'interlocuzione costante e preventiva, il regime di adempimento collaborativo si pone la finalità di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente che miri a un aumento del livello di certezza su questioni fiscali rilevanti.

Dal punto di vista operativo, il provvedimento del 2015 ha definito e individuato in maniera puntuale i doveri dell'Agenzia delle entrate e dei contribuenti, regolamentando diversi aspetti inerenti lo svolgimento della procedura, definiti solo in termini generali dalla legge, con particolare riferimento alle "modalità di interlocuzione costante e preventiva" e quelle di formalizzazione delle posizioni assunte nel corso della stessa procedura.

Nel dettaglio, riguardo alle segnalazioni di rischio e alla formalizzazione del relativo parere, il provvedimento in argomento ha previsto rispettivamente che:

“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”

e, al punto 5.1 che: *“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”.*

Con la risoluzione odierna, ai contribuenti che aderiscono al regime è data la possibilità di avviare interlocuzioni con l’ufficio, anche attraverso strumenti alternativi alla presentazione dell’interpello abbreviato (articolo 6, comma 2, Dlgs n. 128/2015 e Dm del 15 giugno 2016).

Si tratta di una modalità di interazione più snella e informale che trova la sua base normativa non tanto nell’articolo 6, comma 2, quanto nei concetti di *“comune valutazione”* e *“anticipazione del controllo”* di cui al comma 1 dello stesso articolo nonché nel contenuto dell’articolo 5, comma 2, che pone a carico dei contribuenti precisi doveri di *“comunicazione tempestiva ed esauriente all’Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva”*.

Tali comunicazioni, non essendo soggette alla *“più rigida”* disciplina dell’interpello abbreviato, possono:

- anche non essere *“preventive”*
- vertere sull’analisi di elementi meramente fattuali di cui è essenziale verificare la veridicità e completezza, ordinariamente esclusi dall’area degli interpelli qualificatori, quali, ad esempio, i profili attinenti l’applicazione della normativa sui prezzi di trasferimento
- riguardare fattispecie non connotate da *“obiettive condizioni di incertezza”*.

Inoltre, non sono soggette ai termini perentori di risposta previsti per le istanze di interpello, pena la formazione del silenzio assenso. Fermo restando, in ogni caso, l’impegno dell’ufficio a

formalizzare il parere nel minor tempo possibile (la mancata notifica della risposta non determina, pertanto, la formazione del silenzio assenso). E non devono, come succede per gli interpelli, essere obbligatoriamente pubblicate (salvo che le esigenze di trasparenza non rendano opportuna la pubblicazione sotto forma di principio di diritto).

Le risposte dell'ufficio alle comunicazioni vincolano l'amministrazione finanziaria e restano valide finché rimangono invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali sono state rese e generano affidamento per il contribuente (articolo 10, commi 2 e 3, dello Statuto del contribuente).

In ogni caso, considerato che, se le comunicazioni sono preventive, i rischi indicati nelle stesse si considerano "comunicati", pur non essendo espressamente richiesto come per gli interpelli, affinché si produca tale effetto, è necessario che le richieste di interlocuzione contengano tutti gli elementi informativi idonei a consentire all'ufficio una "esauriente" disamina della fattispecie.

In particolare, le richieste devono essere presentate dal soggetto legittimato e devono contenere una descrizione chiara ed esaustiva della questione prospettata e delle motivazioni per cui si ravvisa l'esistenza di un rischio fiscale in capo all'istante, ivi inclusa, in linea di principio, la soluzione interpretativa ritenuta corretta.

Riguardo alle modalità di presentazione e di successive interlocuzioni tra ufficio e contribuente, valgono le indicazioni contenute nel provvedimento del 26 maggio 2015..

Infine, precisa l'Agenzia, il contribuente può effettuare anche comunicazioni "non qualificate", vale a dire comunicazioni di fatti, atti o eventi aziendali non suscettibili di generare, dal proprio punto di vista, uno specifico rischio fiscale. Queste non innescano un'"interlocuzione preventiva", ma possono costituire il presupposto per l'avvio di eventuali, successivi, approfondimenti istruttori d'iniziativa e non danno diritto alla riduzione delle sanzioni.

Adempimenti di chiusura del periodo d'imposta - disciplina delle "posizioni rinviate"

A volte, le lunghe procedure, dovute alla complessità delle tematiche trattate, spostano i tempi di conclusione dell'accordo al periodo d'imposta successivo, in tal caso vale la disciplina delle "posizioni rinviate", che non prevede applicazione di sanzioni. Ebbene, si legge tra l'altro nella risoluzione, ciò che determina il "rinvio di una posizione" è la circostanza che l'ufficio si attivi con specifici atti istruttori, quali l'invito al contraddittorio o la comunicazione formale di avvio di un approfondimento istruttorio di iniziativa. Il beneficio dell'esclusione delle sanzioni non può essere invocato nelle ipotesi in cui l'ufficio attivi, in un'ottica *ex post*, approfondimenti istruttori d'iniziativa mediante l'implementazione di controlli sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al

regime.

Nell'ipotesi di "posizione sospesa" in attesa della risposta dell'ufficio, l'Agenzia comunque consiglia ai contribuenti interessati di adottare un comportamento coerente con il "*risk appetite*" dichiarato nel documento di Strategia fiscale, assumendo, in dichiarazione, la posizione fiscale più prudentiale.

Riduzione sanzionatoria

Per accedere agli effetti premiali, tra cui la riduzione del 50% delle sanzioni amministrative per i rischi di natura fiscale comunicati tempestivamente all'Agenzia, non basta una comunicazione del contribuente "non qualificata" di un'operazione, essendo necessario invece indicare il rischio fiscale ad essa associato. In particolare per fruire dello sconto (articolo 6, comma 3 Dlgs 128/2015) le comunicazioni devono essere:

- "*tempestive*" (in base al citato provvedimento "*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*")
- "*esaurienti*" (devono contenere una descrizione chiara ed esaustiva della questione prospettata e delle motivazioni per cui si ipotizza un rischio fiscale per l'istante)

Va rilevato che provvedimento del 2015 ha introdotto ulteriori forme di interlocuzione "preventiva" con l'Agenzia delle entrate. I rischi fiscali "non significativi", infatti, si considerano comunque comunicati se ricompresi nella Mappa dei rischi (vedi circolare n. 38/2016). Tale Mappa soddisfa il requisito della "preventiva comunicazione" previsto dal Provvedimento stesso.

Parimenti le riduzioni di pena di cui all'articolo 13 Dlgs n. 472/1997 potranno essere applicate sul minimo edittale della sanzione nel caso in cui i contribuenti si siano attivati per regolarizzare errori operativi commessi durante gli adempimenti fiscali correlati a rischi fiscali intercettati dal sistema controllo e riportati nella Mappa dei rischi.

Per le riduzioni della sanzione, chiaramente, il rischio fiscale collegato alla violazione deve essere "mappato" anteriormente alla comunicazione o all'errore operativo che ha causato l'illecito.

Di conseguenza, sono esclusi dal regime di favore gli errori e le violazioni connesse a rischi non individuati in "Mappa dei rischi" in modo puntuale, per i quali all'interno della stessa non siano indicati gli specifici presidi o le relative procedure.

La risoluzione in esame precisa, inoltre, che la riduzione spetta solo per quelle violazioni relative ai periodi di imposta inclusi nel regime di adempimento collaborativo, vale a dire sul *“periodo di imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all’Agenzia delle entrate”* e quelli successivi (articolo 7, comma 2, del decreto) e non anche per le violazioni compiute al di fuori di tale regime,

Infine se le violazioni da sanare sono comunicate all’Ufficio prima del ravvedimento operoso, quest’ultimo ha la facoltà di accertare, in sede di controllo sostanziale, la presenza dei presupposti per l’applicazione degli istituti che consentono di graduare il carico sanzionatorio in funzione dell’effettiva *“gravità”* della condotta. In tali casi, la *“sanzione base”* cui applicare le riduzioni sarà costituita dalla sanzione minima prevista per ciascuna violazione, ridotta della metà (articolo 6, comma 3, del decreto) e ulteriormente ridotta per effetto dell’applicazione degli istituti che differenziano le sanzioni in base all’illecito commesso.

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/regime-adempimento-collaborativo-chiarimenti-operativi-sulle>