

## RISOLUZIONE N.49/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale  
Grandi Contribuenti e internazionale

Roma, 22 luglio 2021

***OGGETTO*** *Regime di Adempimento collaborativo - gestione delle interlocuzioni costanti e preventive di cui all'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.*

### Indice

1. Premessa.
2. Interlocuzioni costanti e preventive di cui al punto 4 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017 e formalizzazione delle posizioni assunte nel corso della procedura.
3. Adempimenti di chiusura del periodo d'imposta di cui al punto 6 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017.
4. Riduzione sanzionatoria ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

### **1. Premessa**

Il regime di Adempimento collaborativo è stato introdotto in attuazione delle previsioni contenute all'articolo 6 della legge 11 marzo 2014, n. 23 dal decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (di seguito anche "decreto") e la relativa disciplina, per quanto attiene, principalmente, agli aspetti più operativi, è stata

completata dalle previsioni del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017 (di seguito anche “Provvedimento”).

L’istituto in parola ha avuto, a partire dalla sua introduzione, un importante sviluppo che testimonia una sempre crescente attenzione verso le evolute forme di collaborazione in cui si sostanzia. In particolare, la platea dei soggetti ammissibili è stata sensibilmente incrementata – in termini di impatto numerico – da un lato, attraverso la previsione di un collegamento fisiologico tra regime di Adempimento collaborativo ed opzione per il Gruppo IVA (c.f.r. articolo 70-*duodecies*, comma 6-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1973, n. 633) e, dall’altro, attraverso l’abbassamento della soglia di accesso al regime ad opera del decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 30 marzo 2020.

Ciò premesso, sono pervenute talune richieste di chiarimenti sulla concreta operatività del regime, con particolare riferimento a quanto indicato ai punti 4.5, 4.6, 4.7, 5.1 e 6.1 lettera *c*) del Provvedimento.

Come noto, col Provvedimento sono state dettate le prime disposizioni per l’attuazione del regime. Il Provvedimento, in particolare, recependo le indicazioni contenute nelle citate norme di legge, definisce e individua in maniera più puntuale i doveri dell’Agenzia delle entrate e dei contribuenti, regola diversi aspetti inerenti lo svolgimento della procedura, definiti solo in termini generali dalla legge, con particolare riferimento alle “modalità di interlocuzione costante e preventive” e stabilisce le modalità di formalizzazione delle posizioni assunte nel corso della procedura.

Nell’ottica dell’aumento del livello di *compliance* sotteso all’istituto, con il presente documento s’intendono fornire chiarimenti e delucidazioni in relazione ad alcuni aspetti del Provvedimento, inerenti, in particolare, alle modalità di formalizzazione delle posizioni assunte nel corso della procedura, alla disciplina delle c.d. “*posizioni rinviate*” di cui al punto 6.1 lettera *c*) del citato atto direttoriale e alla portata e all’ambito di applicazione dell’articolo 6, comma 3, del decreto, con specifico riferimenti ai rischi esposti nella c.d. “Mappa dei rischi”.

## **2. Interlocuzioni costanti e preventive di cui al punto 4 del Provvedimento - formalizzazione delle posizioni assunte nel corso della procedura**

Come noto, il regime di Adempimento collaborativo si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente che miri a 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.

Nell'ambito del nuovo *framework*, i contribuenti sono incentivati a fornire informazioni spontanee, complete e tempestive e ad assumere comportamenti improntati alla trasparenza e alla collaborazione, a fronte dell'impegno dell'Agenzia delle entrate di rendere l'adempimento fiscale più semplice e supportare le imprese a raggiungere un maggior grado di certezza.

Dal punto di vista operativo, il Provvedimento, al Capo II, detta una disciplina unitaria delle interlocuzioni prevedendo che le stesse siano gestite dai funzionari preposti che operano come punto di contatto del contribuente presso l'Ufficio competente (di seguito "Ufficio"), concordano con il contribuente i dettagli operativi delle relative istruttorie (date e luogo degli incontri e degli accessi concordati, modalità e tempi delle richieste e della relativa produzione documentale, etc.), effettuano gli accessi concordati e presiedono agli incontri con il contribuente presso l'Ufficio.

Quest'area di attività include, tra l'altro, anche la definizione delle soglie di materialità quantitativa e qualitativa delle fattispecie in ordine alle quali si intendono operanti i doveri di collaborazione e trasparenza (punto 4.4 del Provvedimento), e le conseguenti attività di gestione delle comunicazioni dei rischi fiscali da parte del contribuente (punto 4.6 del Provvedimento).

Le modalità di detta interlocuzione, in seno al regime, assumono diverse forme e si esplicano attraverso diversi canali.

Nel corpo del presente documento verrà esaminato, in particolare, lo strumento delle comunicazioni di rischio, disciplinato ai punti 4.6 e 4.7 del Provvedimento.

### ***2.1. Segnalazioni di rischio e formalizzazione del relativo parere***

I punti 4.6 e 4.7 del Provvedimento prevedono 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”.*

Il successivo punto 5.1 prevede 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”.*

In tale contesto, 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, disciplinato dall’articolo 6, comma 2, del decreto e dal decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 15 giugno 2016 (di seguito anche “D.M.”).

Si tratta di una modalità di interazione più snella e informale che trova la sua base normativa non già nel citato articolo 6, comma 2, del decreto, quanto nei concetti di “*comune valutazione*” e “*anticipazione del controllo*” di cui al comma 1 del medesimo articolo nonché nel contenuto dell’articolo 5, comma 2, del decreto 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*”.

Lo scopo di tale modalità di interlocuzione è quello di supportare il contribuente nella risoluzione delle problematiche tributarie di carattere più prettamente operativo, modulando le indicazioni in relazione alla complessità della situazione di fatto rappresentata e agevolando, in tal modo, l’adempimento tempestivo e corretto degli obblighi tributari.

Dal punto di vista tecnico dette comunicazioni non sono soggette alla “più rigida” disciplina dell’interpello abbreviato, contenuta nel sopra menzionato D.M., sotto il profilo del contenuto, delle cause d’inammissibilità, dei termini di risposta e, infine, degli effetti sull’eventuale maturazione del silenzio assenso.

Ciò significa, in termini operativi, che tali comunicazioni:

- ✓ possono anche non essere “preventive”, potendo le stesse costituire, ad esempio, lo strumento attraverso cui il contribuente si avvale della facoltà prevista dalla Circolare 38/E del 16 settembre 2016, domanda 3.4, secondo cui “*è facoltà del contribuente comunicare rischi inerenti ad attività, operazioni o eventi aziendali posti in essere o verificatesi in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, i cui effetti si producano anche nei periodi di imposta oggetto di applicazione del regime*”, ovvero lo strumento con cui il contribuente richiede, *ex post*, un parere all’Agenzia delle entrate circa la spettanza di deduzioni, detrazioni o crediti di imposta;
- ✓ possono vertere sull’analisi di elementi meramente fattuali di cui è essenziale verificare la veridicità e completezza, ordinariamente esclusi dall’area degli interpelli qualificatori di cui all’articolo 11, comma 1,

lettera *a*) della Legge 27 luglio 2000, n. 212, quali, ad esempio, i profili attinenti l'applicazione della normativa sui prezzi di trasferimento. In tali ipotesi, le comunicazioni potranno integrare, a seconda dei casi, lo strumento attraverso cui l'Amministrazione esercita i poteri di controllo preventivo o di "*anticipazione del controllo*", previsti dall'articolo 6, comma 1, del decreto;

- ✓ possono riguardare fattispecie non connotate da "*obiettive condizioni di incertezza*", come declinate dall'articolo 11, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212 recante lo Statuto dei diritti del contribuente (d'ora in avanti "Statuto del contribuente" o "Statuto");
- ✓ 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 procedere alla formalizzazione del parere nel minor tempo possibile – in linea con lo spirito del regime – la mancata notifica della risposta non determina, pertanto, la formazione del silenzio assenso;
- ✓ non sono soggette agli obblighi di pubblicazione previsti dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 agosto 2018, Prot. n. 185630/2018, salvo che le esigenze di trasparenza richiamate nelle motivazioni del suddetto Provvedimento non rendano opportuna la pubblicazione del relativo principio di diritto e ferme restando le ragioni di tutela dei dati personali e sensibili, indicate al punto 3 del medesimo atto direttoriale.

Sotto il profilo degli effetti, pur non essendo soggette alle disposizioni previste dall'articolo 9 del D.M., in materia di interpello abbreviato, le risposte rese dall'Ufficio a fronte delle 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 ai sensi dell'articolo 10, comma 2 e 3, dello Statuto del Contribuente.

Inoltre, ricorrendo il presupposto della “preventività” di cui all’articolo 6, comma 3 del decreto, i rischi oggetto delle suddette comunicazioni si considerano “comunicati” per le finalità di cui alla medesima disposizione

A tali fini, giova ricordare che pur non essendo richiesto, dal punto di vista strettamente formale, che la comunicazione contenga gli elementi indicati per l’interpello abbreviato (articolo 4 del D.M.) e pur non risultando applicabile, al caso di specie, la disciplina in materia di regolarizzazione e inammissibilità, contenuta rispettivamente nell’articolo 5, comma 2 e 6, del D.M., affinché si producano gli effetti sopra indicati, è necessario che le richieste di interlocuzione contengano tutti gli elementi informativi idonei a consentire all’Ufficio una “esauriente” disamina della fattispecie, restando, pertanto, impregiudicata la facoltà dello stesso di chiedere, nei fatti, l’integrazione delle segnalazioni che risultino prive degli elementi necessari nonché di chiedere – durante l’istruttoria – ogni altra informazione o notizia che dovesse rivelarsi utile.

In particolare, si fa presente che le richieste d’interlocuzione 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, nonché ogni altra indicazione utile ai fini dell’appropriato inquadramento della fattispecie, ivi inclusa, in linea di principio, la soluzione interpretativa ritenuta corretta.

È inoltre sempre onere del contribuente documentare e argomentare la legittimazione attiva a porre lo specifico quesito, risultando, di converso, irricevibili eventuali comunicazioni generiche e prive di elementi che consentano di ricondurre la fattispecie comunicata alla posizione fiscale dell’istante.

Dal punto di vista formale, le istanze presentate ai sensi del punto 4.6 e 4.7 del Provvedimento, le richieste documentali utili ai fini delle relative istruttorie e i riscontri forniti dall’Ufficio ai sensi dei punti 5.2, 5.3 e 5.4 del Provvedimento, vengono, rispettivamente, ricevuti dall’Ufficio o comunicati al contribuente attraverso posta elettronica certificata dell’Ufficio (PEC) o Processo Verbale di contraddittorio protocollato. Alla richiesta presentata secondo le modalità sopra

indicate è allegata copia della documentazione non in possesso dell'Ufficio, considerata rilevante ai fini della qualificazione della fattispecie prospettata.

Il contribuente che non condivide la posizione dell'Ufficio dovrà darne comunicazione allo stesso ai sensi e per gli effetti del punto 6.1 del Provvedimento.

È fatta salva, infine, la facoltà per il contribuente di effettuare anche comunicazioni c.d. “non qualificate” (o mere comunicazioni), vale a dire comunicazioni di fatti, atti o eventi aziendali non suscettibili di generare, dal proprio punto di vista, uno specifico rischio fiscale.

La comunicazione “non qualificata” non costituisce fonte d’innescio di una “interlocazione preventiva”, ma può costituire il presupposto per l’avvio di eventuali, successivi, approfondimenti istruttori d’iniziativa ai sensi del punto 4.8 del Provvedimento. Inoltre, tale comunicazione non dà diritto alla riduzione delle sanzioni di cui all’articolo 6, comma 3, del decreto, come specificato nel successivo paragrafo 4.

### **3. Adempimenti di chiusura del periodo d’imposta di cui al punto 6 del Provvedimento – disciplina delle c.d. “posizioni rinviate”.**

*Il punto 5.5 del Provvedimento prevede che “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”.*

La “nota di chiusura della procedura” riepiloga, in particolare, tutte le posizioni assunte nel periodo di riferimento, con separata evidenza delle posizioni “condivise” o di quelle su cui si è formato un “accordo di adempimento collaborativo”, delle “posizioni sospese” (in relazione alla quali l’impresa non condivide la posizione assunta dall’Ufficio) e delle “posizioni rinviate” per le



quali, in considerazione della complessità della tematica trattata, si è concordato di rinviare i relativi approfondimenti al successivo esercizio.

In tale ultima ipotesi, il punto 6.1 lettera *c)* del Provvedimento prevede che qualora ci si sia avvalsi della facoltà di rinviare gli approfondimenti istruttori al periodo di imposta successivo, l'eventuale difformità tra la posizione assunta dall'Ufficio all'esito dei suddetti approfondimenti e il comportamento *medio tempore* tenuto dal contribuente non dia luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni amministrative.

A tale riguardo, si ritiene utile fornire ulteriori chiarimenti in merito ai presupposti di fondo che devono sussistere affinché una posizione possa essere considerata "rinvziata" ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dei punti 5.5 e 6.1, lettera *c)* del Provvedimento.

Giova innanzitutto precisare che il beneficio di esclusione dalle sanzioni di cui al punto 6.1 lett. *c)* del Provvedimento può maturare solo in capo a posizioni comunicate e approfondite in via preventiva. Tale assunto è confermato dal fatto che la relativa disciplina è inserita nel Capo II del Provvedimento che regola, appunto, le "*interlocuzioni costanti e preventive*".

Con tale regolamentazione si è inteso, in particolare, evitare che le conseguenze del protrarsi di un'istruttoria particolarmente complessa possano in qualche modo ledere la posizione fiscale del soggetto collaborativo e solerte che non abbia, a causa di tali complessità, ricevuto una risposta entro il termine di presentazione delle dichiarazioni o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali.

In quest'ottica, la presa di posizione contenuta nel Provvedimento trae origine da un'esigenza generale di tutela del legittimo affidamento del contribuente e mutua, adattandolo al caso di specie, un principio di diritto già declinato dalla prassi ministeriale, con specifico riferimento alla materia degli interpelli (c.f.r. Circolare 9/E del 1° aprile 2016).

Fatta tale generale premessa, occorre altresì evidenziare che le previsioni contenute nel Provvedimento circoscrivono l'operatività dell'istituto a due ipotesi in particolare, entrambe declinate al punto 5.5 del Provvedimento.

La prima ipotesi riguarda il caso in cui, a fronte di una comunicazione preventiva di rischio presentata ai sensi del punto 4.6 o 4.7 del Provvedimento, l'Ufficio abbia, di sua iniziativa, invitato il contribuente al contraddittorio, al fine di pervenire a una comune valutazione della fattispecie, da formalizzare in un "Accordo di adempimento collaborativo" (di seguito anche "Accordo").

In tali occasioni, ove l'esecuzione degli approfondimenti preliminari alla sottoscrizione dell'Accordo richieda accertamenti tecnici di particolare complessità, non adeguatamente esperibili nel periodo intercorrente tra la data di presentazione della comunicazione preventiva di rischio e il termine per l'effettuazione dell'adempimento, la trattazione degli stessi e la sottoscrizione dell'eventuale relativo accordo possono essere spostati, d'intesa tra le parti, al periodo di imposta successivo, considerando la relativa posizione come "rinvia".

La seconda ipotesi riguarda il caso in cui l'Ufficio, anche in assenza di preventiva comunicazione di rischio del contribuente, abbia intrapreso, in un'ottica *ex ante*, un approfondimento istruttorio di iniziativa ai sensi del punto 4.8 del Provvedimento e tale approfondimento non abbia trovato conclusione, per gli stessi motivi di cui sopra, entro il termine di presentazione delle dichiarazioni o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali.

Ne consegue, quindi, che la comunicazione di una fattispecie fiscalmente rilevante, effettuata prima del decorrere delle scadenze fiscali, nella forma dell'interpello abbreviato, della comunicazione da 4.6 o 4.7 del Provvedimento ovvero della "mera comunicazione", non può dar luogo, di per sé, ai benefici previsti dal più volte citato punto 6.1, lettera *c*) del Provvedimento. Ciò che invece determina il venir in essere di una "posizione rinvia" è la circostanza che l'Ufficio si attivi con specifici atti istruttori, quali l'invito al contraddittorio di cui al punto 5.5. del Provvedimento o la comunicazione formale di avvio di un approfondimento istruttorio di iniziativa.

Appare, inoltre, opportuno evidenziare che, alla luce della *ratio* dell'istituto in parola e stante il carattere preventivo delle interlocuzioni, il beneficio dell'esclusione delle sanzioni di cui al citato punto 6.1 lettera *c*) del

Provvedimento non può, parimenti, essere invocato nelle ipotesi in cui l'Ufficio attivi, in un'ottica *ex post*, approfondimenti istruttori d'iniziativa mediante l'implementazione di controlli, di cui al punto 11 del Provvedimento, sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti ammessi al regime.

Si ritiene, infine, in termini generali, che in tutte le ipotesi in cui si versi nella situazione declinata al punto 5.5 del Provvedimento, nelle more della risposta dell'Ufficio o della stipula dell'eventuale Accordo, il contribuente sia, in linea di principio, chiamato ad adottare un comportamento coerente con il “*risk appetite*” dichiarato nel documento di Strategia fiscale, assumendo, in dichiarazione, la posizione fiscale più prudentiale.

#### **4. Riduzione sanzionatoria ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.**

Come accennato in premessa, il contribuente che accede al regime ha la possibilità di usufruire di alcuni effetti premiali, tra cui, in particolare, la riduzione della metà delle sanzioni amministrative per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera *b*) del decreto, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali.

Tale effetto premiale trova la sua base normativa nell'articolo 6, comma 3, del decreto che recita testualmente:

*“Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale (...)”*

Le previsioni contenute al citato articolo vanno coordinate con quanto disposto dal Provvedimento in materia di comunicazioni “*tempestive ed*

*esaurienti*". A tale riguardo, affinché si producano gli effetti dell'articolo 6, comma 3, del decreto le comunicazioni di rischio devono essere:

- ✓ *“tempestive”*: il punto 1.1. lettera *m*) del Provvedimento stabilisce che per comunicazione tempestiva *“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”*: si richiamano a tale proposito i chiarimenti contenuti nel paragrafo 2 della presente Risoluzione, a mente del quale le comunicazioni 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, nonché ogni altra indicazione utile ai fini dell'appropriato inquadramento della fattispecie. Ciò comporta che l'istituto in parola non potrà trovare applicazione in tutte le ipotesi in cui il contribuente inoltri all'Ufficio una comunicazione c.d. *“non qualificata”* di una fattispecie o operazione che intende porre in essere, senza indicare, in modo esplicito e, appunto, qualificato, il rischio fiscale associato alla stessa (sul quale viene richiesto il punto di vista dell'Ufficio), le disposizioni di legge che si ritengono applicabili al caso di specie e la posizione interpretativa ritenuta corretta.

La comunicazione *“tempestiva ed esauriente”* dei singoli rischi fiscali, attuata mediante la presentazione di un'istanza di interpello abbreviato o di una comunicazione ai sensi dei punti 4.6 e 4.7 del Provvedimento, non esaurisce, tuttavia, lo spettro delle ipotesi in cui l'ordinamento riconosce al contribuente aderente al regime il beneficio della riduzione sanzionatoria.

Preme, infatti, osservare che il Provvedimento ha introdotto ulteriori forme di interlocuzione *“preventiva”* con l'Agenzia delle entrate, contribuendo a chiarire la portata e l'ambito di applicazione della disposizione in commento.

In particolare, il punto 4.5 del Provvedimento prevede che, per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 3, del decreto, i rischi fiscali relativi a fattispecie

escluse dai doveri di comunicazione preventiva in quanto non rientranti nei parametri qualitativi e quantitativi concordati con il contribuente ai sensi del punto 4.4 (c.d. rischi fiscali “non significativi”) si considerano comunque comunicati se ricompresi nella “Mappa dei rischi” (sul contenuto e le modalità di redazione della “Mappa dei rischi” si rinvia alla circolare 38/E del 2016, domanda 3.4, ove è peraltro precisato che: *“La mappa deve essere aggiornata, da un lato, integrando gli elementi che, alla luce di un mutato contesto normativo, operativo o interpretativo, rappresentano un rischio per l’impresa, e, dall’altro lato, eliminando gli elementi che non costituiscono più un rischio attuale alla luce dei citati mutamenti”*).

Ne deriva che, al di fuori delle ipotesi in cui è richiesta la preventiva comunicazione degli eventi e/o operazioni che generano le singole fattispecie di rischio (i.e. “rischi fiscali significativi”), mediante lo strumento dell’interpello abbreviato o delle comunicazioni di cui al punto 4.6 del Provvedimento, la predisposizione della “Mappa dei rischi”, con una chiara indicazione dei rischi fiscali, astratti e potenziali, associati ai processi e alle attività aziendali e dei controlli posti a presidio degli stessi, soddisfa il requisito della “preventiva comunicazione”, ai sensi di quanto disposto dal punto 4.5 del Provvedimento.

Conseguentemente per tale tipologia di rischi, al fine di beneficiare della relativa riduzione sanzionatoria nelle ipotesi in cui l’Agenzia delle entrate non condivide la posizione assunta dall’impresa, non è necessario procedere alla preventiva comunicazione degli eventi o operazioni che generano gli stessi, ma è sufficiente che il contribuente dimostri di aver predisposto, *ex ante*, un sistema di controllo idoneo a intercettare, mappare e presidiare i relativi eventi generatori.

Per le medesime ragioni, si ritiene che nel caso in cui il contribuente si attivi per la regolarizzazione di violazioni derivanti da errori operativi commessi in fase di effettuazione degli adempimenti fiscali correlati a rischi fiscali intercettati dal sistema di controlli e regolarmente riportati nella Mappa dei rischi, le riduzioni previste dall’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 possono essere applicate su un importo corrispondente al minimo

edittale della sanzione applicabile alla singola violazione commessa, ridotto alla metà ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del decreto.

Tale conclusione appare coerente con quanto riportato alla lettera *m)* del punto 1.1 del Provvedimento, a mente del quale: “(...) *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”*.

La citata previsione richiama la lettera *d)* del punto 3.2 del medesimo Provvedimento che statuisce quanto segue: “*I doveri di collaborazione e trasparenza comprendono: (...)*

*v) la comunicazione delle eventuali carenze riscontrate sui rischi già individuati dal sistema di controllo interno a seguito dell’attivazione delle procedure di monitoraggio (...)*”.

Dette comunicazioni potranno pervenire all’Ufficio anche “*successivamente al decorrere delle relative scadenze fiscali*”, vale a dire anche dopo che il contribuente si sia attivato per la correzione dell’errore, ricorrendo all’istituto del ravvedimento operoso di cui all’articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Appare superfluo sottolineare che, al fine di beneficiare della suddetta riduzione sanzionatoria, risulterà sempre necessario che il rischio fiscale sul quale si è incorsi nella violazione risulti mappato nella versione della “Mappa dei rischi” comunicata all’Ufficio in data antecedente alla comunicazione o all’evento/errore operativo che ha causato la violazione.

Parimenti, risulterà necessario che la “Mappa dei rischi” fornisca evidenza degli specifici presidi ricollegabili alla fattispecie concreta o, qualora questi siano ricompresi in un’apposita procedura, indichi, con esattezza, i riferimenti della medesima.

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 e/o le relative procedure, restano, quindi, esclusi dal regime di

favore previsto dall'articolo 6, comma 3, del decreto (dette circostanze verranno riscontrate dall'Ufficio in sede di controllo sostanziale).

Da ultimo occorre precisare che il beneficio della riduzione sanzionatoria risulterà spettante solo per le violazioni incorse e/o gli errori sanati che impattano su 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 (c.f.r. articolo 7, comma 2, del decreto).

Ne consegue che per le eventuali violazioni che impattano in periodi di imposta non inclusi nel regime, sanate spontaneamente dal contribuente a seguito dell'attivazione delle procedure di monitoraggio, non si potrà beneficiare della riduzione a metà delle sanzioni amministrative, anche se il relativo rischio fiscale risulta regolarmente mappato nella versione della *“Mappa dei rischi”* comunicata in data antecedente alla regolarizzazione.

Infine si rappresenta che, laddove le violazioni derivanti dagli errori operativi che il contribuente intende sanare siano comunicate all'Ufficio prima del ravvedimento operoso, quest'ultimo avrà 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, quali a titolo di esempio:

- ✓ l'articolo 7, comma 4, del d.lgs n. 472 del 1997;
- ✓ l'articolo 1, comma 4, del d.lgs n. 471 del 1997.

In tali casi, la *“sanzione base”* cui applicare le riduzioni previste dal citato articolo 13 del d.lgs n. 472 del 1997 sarà costituita dalla sanzione minima prevista in relazione alle singole violazioni commesse, ridotta della metà ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del decreto e ulteriormente ridotta per effetto dell'applicazione degli istituti sopra menzionati.

IL DIRETTORE CENTRALE  
*firmato digitalmente*