

APPROFONDIMENTI

# La tempestività delle interlocuzioni nell'adempimento collaborativo

Giugno 2026

**Sandro Pittini**, Tax Partner, Pirola Pennuto Zei & Associati



**Sandro Pittini**, Tax Partner, Pirola Pennuto Zei & Associati

> **Sandro Pittini**

Si occupa di consulenza alle imprese in materia di fiscalità domestica ed internazionale. Sandro Pittini ha maturato una significativa esperienza nell'implementazione di sistemi di controllo e gestione del rischio fiscale di gruppi finanziari ed industriali e nell'adesione a regimi di cooperative compliance.

### 1. Premessa

Il regime di adempimento collaborativo di cui al D.Lgs. 128/2015 (d'ora innanzi anche il "Decreto") non introduce soltanto un modello procedimentale di relazione rafforzata tra contribuente e Amministrazione Finanziaria, ma richiede un diverso modo di governare il rischio fiscale all'interno dell'impresa. In questa prospettiva, il *Tax Control Framework* rappresenta lo strumento attraverso il quale il contribuente identifica, valuta, gestisce e comunica le situazioni potenzialmente idonee a generare rischi fiscali rilevanti.

In tale contesto, la tempestività delle interlocuzioni con l'Agenzia delle entrate assume una funzione essenziale: essa delimita il confine tra una *disclosure* autenticamente preventiva, atta ad anticipare il controllo e a favorire la valutazione condivisa della fattispecie, e una comunicazione soltanto apparentemente anticipata, ma ormai inadeguata ad orientare il comportamento del contribuente o l'attività dell'Amministrazione Finanziaria.

Il tema riveste oggi particolare rilievo per effetto delle modifiche intervenute nella disciplina dell'adempimento collaborativo e dell'interpello abbreviato. Il legislatore ha infatti affiancato al tradizionale riferimento al termine per la presentazione delle dichiarazioni fiscali quello per il decorso delle relative scadenze tributarie e, nell'ambito dell'art. 9, comma 4-bis, del D.M. 15 giugno 2016<sup>1</sup>, ha previsto che, ai fini dell'art. 6, comma 3, del Decreto<sup>2</sup>, si considerano tempestive le istanze di interpello presentate

<sup>1</sup> D.M 15 giugno 2016 art. 9 comma 4-bis: "4-bis. Per gli effetti di cui all' art. 6, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 , si considerano tempestive le istanze di interpello presentate entro quarantacinque giorni dalla scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima ed esaurienti le istanze che contengono gli elementi di cui all'art. 4, commi 1, lettere a), b), c), d) ed e) e 2"

<sup>2</sup> D.Lgs. n.128/2015 art. 6 comma 3: "Fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, non si applicano sanzioni amministrative al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all'Agenzia delle entrate in modo tempestivo ed esauriente, mediante l'interpello di cui al comma 2, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), i rischi fiscali e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto è esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione. Per gli effetti di cui al primo periodo, le comunicazioni effettuate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), devono contenere gli elementi di cui all'articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed

entro quarantacinque giorni dalla scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento degli altri obblighi tributari aventi ad oggetto, o comunque connessi, alla fattispecie cui si riferisce l'istanza.

Tale formulazione normativa, pur segnando un evidente ampliamento della nozione di tempestività, non risolve due questioni applicative centrali. La prima concerne l'individuazione del termine rilevante nelle ipotesi in cui la fattispecie oggetto di interpello abbreviato riguardi un tributo per il quale sono previsti versamenti, liquidazioni o adempimenti che precedono la presentazione della dichiarazione. La seconda attiene alla possibilità di estendere il medesimo criterio alle comunicazioni di rischio, che la prassi dell'Agenzia delle entrate qualifica come strumenti distinti dall'interpello abbreviato e non soggetti alla relativa rigida disciplina procedurale.

Si tratta di due profili interpretativi che richiedono un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle entrate, poiché da essi dipende non solo l'accesso ai benefici premiali previsti dall'art. 6, commi 3 e 4<sup>3</sup>, del Decreto, ma anche la concreta definizione delle *policy* interne di gestione del rischio fiscale interpretativo.

e), e comma 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 15 giugno 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 27 giugno 2016, n. 148."

3 D.Lgs. n.128/2015 art. 6 comma 4: "Fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti, alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, mediante l'interpello di cui al comma 2, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello o della comunicazione, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e le stesse non costituiscono notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale. Per gli effetti di cui al primo periodo le comunicazioni effettuate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), contengono gli elementi di cui all'articolo 4, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e), e comma 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 27 giugno 2016, n. 148."

## 2. Il quadro normativo di riferimento

Il riferimento normativo di partenza è costituito dagli artt. 5 e 6 del Decreto. L'art. 5, comma 2, lett. b)<sup>4</sup>, impone al contribuente ammesso al regime un comportamento collaborativo e trasparente, che si sostanzia nella comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, segnatamente, delle operazioni suscettibili di integrare ipotesi di pianificazione fiscale aggressiva.

L'art. 6, comma 1<sup>5</sup>, prevede inoltre forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto (le cd. "comunicazioni di rischio"), inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo, al fine di pervenire a una valutazione condivisa delle situazioni potenzialmente generatrici di rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni. La norma attribuisce quindi centralità al confronto anticipato, che deve collocarsi in un momento anteriore rispetto a quello in cui la posizione fiscale del contribuente assume rilevanza esterna o produce effetti nell'adempimento tributario.

La rilevanza della comunicazione preventiva si riflette sul piano degli effetti premiali: l'art. 6, commi 3 e 4, del Decreto associa, alla tempestiva ed esauriente comunicazione del rischio, specifici benefici sanzionatori. Sul piano amministrativo, la disciplina opera in termini di non applicazione delle sanzioni nei casi e nei limiti previsti dalla norma. Su quello penale, invece, la formulazione attuale impone di ragionare non in termini generici di disapplicazione di sanzioni penali, bensì di non applicazione delle disposizioni di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000<sup>6</sup>, al ricorrere delle condizioni previste.

4 D.Lgs. n.128/2015 art. 5 comma 2 lett. b): "b) comportamento collaborativo e trasparente, mediante 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;"

5 D.Lgs. n.128/2015 art. 6 comma 1: "1. L'adesione al regime comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo."

6 D.Lgs. 74/2000 art. 4:"1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila;

In aggiunta alle disposizioni richiamate, viene in rilievo l'art. 9, comma 4-bis, del D.M. 15 giugno 2016, introdotto dal D.M. 20 maggio 2024, il quale definisce la tempestività delle istanze di interpello abbreviato mediante il riferimento a due termini alternativi: la scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione e quella prevista per l'assolvimento degli altri obblighi tributari aventi ad oggetto, o comunque connessi, alla fattispecie.

Il quadro normativo descritto, tuttavia, non individua il criterio in base al quale selezionare uno dei due termini quando entrambi risultino, almeno astrattamente, applicabili.

### 3. I dubbi interpretativi

La questione non ha carattere meramente teorico. Il contribuente ammesso al regime di Adempimento Collaborativo deve poter definire regole interne certe per stabilire quando un rischio interpretativo debba essere sottoposto all'Agenzia delle entrate e attraverso quale canale procedurale. In assenza di un criterio chiaro, la medesima fattispecie potrebbe essere ritenuta tempestiva se valutata rispetto alla dichiarazione e tardiva se rapportata a una liquidazione, a un versamento o a un diverso adempimento anteriore. Una simile incertezza appare incompatibile con la funzione propria dell'adempimento collaborativo, che si propone di incentivare un comportamento anticipato, trasparente e prevedibile.

Il primo aspetto che richiede un chiarimento riguarda l'ipotesi in cui il contribuente presenti un interpello abbreviato avente ad oggetto un rischio fiscale relativo a un'imposta per la quale l'ordinamento prevede versamenti, acconti, saldi, liquidazioni periodiche o altri adempimenti anteriori rispetto alla presentazione della relativa dichiarazione fiscale.

In tale contesto, occorre chiarire quale sia il termine rilevante ai fini della tempestività dell'interlocuzione: la scadenza della dichiarazione, nella quale la posizione fiscale trova rappresentazione riepilogativa e unitaria, oppure la scadenza del versamento o dell'adempimento anteriore, se ritenuto obbligo tributario avente ad oggetto o comunque connesso alla fattispecie cui si riferisce l'istanza.

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni."

Il quesito assume particolare rilievo sia con riferimento alle imposte dirette (IRES e IRAP) che indirette (prima tra tutti, l'imposta sul valore aggiunto), ma non può essere circoscritto a tali imposte. Nel perimetro del *Tax Control Framework* rientrano anche tributi caratterizzati da dichiarazioni autonome o comunicazioni consuntive, come l'imposta di bollo assolta in modo virtuale e l'imposta sui servizi digitali. In tali casi, la presenza di una dichiarazione non elimina la necessità di verificare se il rischio interpretativo produca effetti già in un adempimento anteriore o autonomo.

Sarebbe pertanto auspicabile un intervento chiarificatore dell'Agenzia delle entrate volto a precisare se, ai fini dell'art. 9, comma 4-bis, del D.M. 15 giugno 2016, il riferimento agli "altri obblighi tributari" operi solo nei casi in cui la fattispecie non confluisca in una dichiarazione, oppure anche quando essa confluisce in dichiarazione ma produca effetti anticipati in un pagamento, in una liquidazione o in un diverso adempimento autonomo.

Un secondo profilo problematico riguarda le comunicazioni di rischio effettuate ai sensi dell'art. 5, comma 2, lett. b), del Decreto e dei punti 4.6 e 4.7 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017<sup>7</sup>. La Risoluzione n. 49/E del 2021 ha chiarito che tali comunicazioni non sono soggette alla più rigida disciplina dell'interpello abbreviato sotto il profilo del contenuto tipico, delle cause di inammissibilità, dei termini di risposta e degli effetti derivanti dall'eventuale silenzio dell'Amministrazione.

Proprio tale autonomia procedurale rende necessario un chiarimento ulteriore: quale termine deve essere utilizzato per qualificare come tempestiva una comunicazione di rischio, in assenza di una disposizione analoga all'art. 9, comma 4-bis, del D.M. 15 giugno 2016? Occorre cioè comprendere se il termine dei quarantacinque giorni previsto per l'interpello abbreviato sia direttamente applicabile anche alle comunicazioni di rischio, se possa operare soltanto come parametro analogico o prudenziale, oppure

<sup>7</sup> Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 maggio 2017 punti 4.6. e 4.7.: "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."

se la tempestività debba essere valutata caso per caso, in funzione della concreta idoneità della comunicazione di consentire all'Ufficio un'adeguata disamina della fattispecie.

La risposta assume rilievo decisivo. Un'applicazione automatica del termine di quarantacinque giorni anche alle comunicazioni di rischio finirebbe infatti per riassorbirle, almeno sul piano temporale, nella disciplina dell'interpello abbreviato. Al contrario, l'assenza di qualsiasi parametro temporale oggettivo priverebbe il contribuente di criteri sufficientemente certi per costruire procedure interne di *escalation* e presidiare l'accesso alla *penalty protection*. Occorre quindi un punto di equilibrio, che solo un intervento di prassi dell'Agenzia delle entrate può rendere omogeneo e applicabile.

L'esigenza di un intervento chiarificatore discende da tre ordini di ragioni. In primo luogo, sia l'art. 6, comma 3, del Decreto sia l'art. 9, comma 4-*bis*, del D.M. 15 giugno 2016 definiscono un'alternatività tra dichiarazione e altri obblighi tributari, senza tuttavia individuare il criterio di selezione del termine rilevante. In secondo luogo, la Circolare n. 9/E del 2016, emanata in materia di interpelli ordinari a seguito del D.Lgs. n. 156/2015, offre un criterio utile, ossia il termine della dichiarazione come momento rilevante ai fini dell'attuazione del comportamento, ma non è stata concepita con riferimento al regime di adempimento collaborativo nella sua attuale configurazione premiale, né affronta il tema delle comunicazioni di rischio. In terzo luogo, la Risoluzione n. 49/E del 2021 valorizza la flessibilità delle comunicazioni di rischio, ancorando la tempestività alla capacità della comunicazione di consentire all'Agenzia delle entrate un'adeguata disamina della fattispecie senza definirne un termine minimo.

In assenza di un chiarimento espresso, il contribuente è costretto a scegliere tra due approcci entrambi insoddisfacenti: adottare una regola interna eccessivamente anticipata, con il rischio di sottoporre all'Ufficio fattispecie non ancora tecnicamente mature, oppure attendere la piena qualificazione del rischio, esponendosi alla possibilità che la comunicazione sia poi considerata tardiva rispetto a una scadenza fiscale anteriore. Tale incertezza compromette la funzione stessa del TCF, che deve invece trasformare il rischio interpretativo in un flusso decisionale governato, tracciabile e coerente con la strategia fiscale.

#### **4. La dichiarazione fiscale e gli obblighi tributari autonomi: valutazione della tempestività ai fini dell'interlocuzione**

Una prima soluzione per individuare il momento rilevante, solo apparentemente lineare e risolutiva, consisterebbe nel distinguere tra tributi che si definiscono mediante dichiarazione e tributi che, invece, non trovano nella dichiarazione il momento di perfezionamento dell'obbligazione fiscale. Tale impostazione, tuttavia, è tecnicamente imprecisa e rischia di indebolire la tesi sul piano sistematico.

Secondo un orientamento ormai consolidato della giurisprudenza di legittimità, infatti, la dichiarazione fiscale non assume, di regola, natura costitutiva dell'obbligazione tributaria, né integra una dichiarazione negoziale di volontà, ma costituisce una dichiarazione di scienza e di giudizio, emendabile e ritrattabile in presenza di errori di fatto o di diritto incidenti sull'obbligazione tributaria. In tal senso si è espressa, *ex multis*, Cass. civ., Sez. V, 5 luglio 2021, n. 18895<sup>8</sup>.

Ne deriva che, nel ragionamento sulla tempestività delle interlocuzioni, la dichiarazione non può essere valutata come momento costitutivo e cristallizzante del debito tributario. Il suo rilievo è diverso e consiste nella funzione di rappresentazione riepilogativa, unitaria e completa della posizione fiscale del contribuente relativa al periodo di imposta di riferimento.

La precisazione assume rilievo decisivo. Se il rischio interpretativo riguarda una componente destinata a trovare rappresentazione nella dichiarazione, e i versamenti anteriori hanno natura finanziaria, periodica o comunque strumentale rispetto alla posizione poi riepilogata in dichiarazione, il riferimento alla dichiarazione può conservare una funzione significativa ai fini della valutazione della tempestività. Se, invece, il rischio produce effetti autonomi già prima della dichiarazione, il riferimento alla sola scadenza dichiarativa rischia di rivelarsi insufficiente.

In questo contesto, il binomio dichiarazione fiscale / altri obblighi tributari deve essere letto in chiave

<sup>8</sup> Cass. Civ., Sez. V, 5 luglio 2021, n. 18895: "Secondo il costante orientamento di questa Corte, la dichiarazione dei redditi non è una dichiarazione di volontà, ma una dichiarazione di scienza, emendabile e ritrattabile, con la conseguenza che il contribuente è sempre ammesso, in sede contenziosa, a provare che l'originaria dichiarazione era viziata da un errore di fatto o di diritto e che il presupposto impositivo non era sussistente (Cass. sez. U, 30/06/2016, n. 13378; Cass., sez. 5, 28/10/2015, n. 21968)."

funzionale: il termine rilevante non deve essere individuato in astratto sulla base della categoria di tributo, ma in concreto, avuto riguardo al momento in cui la specifica fattispecie di rischio trova la propria rappresentazione fiscale fisiologica o produce effetti in un adempimento autonomo.

Pertanto, quando il rischio interpretativo incide sulla determinazione complessiva dell'imponibile, dell'imposta, del credito, delle variazioni fiscali o, più in generale, del trattamento di componenti destinate a confluire nella dichiarazione, la scadenza dichiarativa rappresenta il riferimento ordinario per valutare la tempestività dell'interlocuzione, non già per la sua efficacia costitutiva, ma per la sua funzione di rappresentazione della posizione fiscale del contribuente.

Tale impostazione assume rilievo anche ai fini della definizione del perimetro del *Tax Control Framework*, che non può essere circoscritto alle sole imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA, ma deve estendersi a tutti i tributi e agli adempimenti fiscalmente rilevanti per l'impresa, inclusi quelli caratterizzati da dichiarazioni autonome, modelli consuntivi o comunicazioni periodiche come avviene, ad esempio, per l'imposta di bollo assolta in modo virtuale o l'imposta sui servizi digitali.

Diversamente, quando la fattispecie oggetto di rischio si collega a un obbligo autonomo di pagamento, liquidazione, applicazione del tributo, registrazione o comunicazione, il riferimento temporale deve essere anticipato alla scadenza di tale obbligo, poiché è in tale momento che il rischio fiscale produce effetti non meramente provvisori. In questa categoria rientrano, ad esempio, le ipotesi concernenti l'applicazione di ritenute, l'assolvimento di imposte d'atto, la registrazione di contratti o l'esecuzione di adempimenti che producono effetti fiscali non meramente provvisori.

Particolare cautela merita, infine, il tema delle ritenute: sebbene il Modello 770 costituisca una dichiarazione riepilogativa, il rischio fiscale può essersi già realizzato al momento della qualificazione del reddito, dell'effettuazione (o omissione) della ritenuta, dell'applicazione della corretta aliquota, del riconoscimento di un'esenzione convenzionale o del relativo versamento. In tali ipotesi, pertanto, la dichiarazione non può essere automaticamente assunta quale termine di riferimento per la valutazione della tempestività.

## 5. La tempestività nell'interpello abbreviato

L'art. 9, comma 4-bis, del D.M. 15 giugno 2016 disciplina espressamente l'istanza di interpello abbreviato, prevedendo che essa debba essere presentata almeno quarantacinque giorni prima del termine previsto per la presentazione della dichiarazione ovvero per l'assolvimento degli altri obblighi tributari connessi alla fattispecie rappresentata. La disposizione rende direttamente operativa la regola dei quarantacinque giorni, ma non risolve il problema dell'inquadramento del momento rilevante, in quanto non stabilisce una gerarchia tra i due criteri menzionati.

Un utile strumento interpretativo può rinvenirsi nella Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, resa in materia di interPELLI a seguito del D.Lgs. n. 156/2015. Per le istanze relative alle imposte sui redditi e all'IVA, la prassi individua nella trasmissione della dichiarazione il momento rilevante ai fini dell'attuazione del comportamento, pur riconoscendo che, in altri casi, il parametro temporale debba essere individuato nell'assolvimento dell'obbligo fiscale oggetto dell'istanza o comunque connesso alla fattispecie.

Tale impostazione va oggi riletta alla luce della natura non costitutiva della dichiarazione. Il riferimento alla dichiarazione, infatti, non implica che l'obbligazione tributaria nasca o si cristallizzi con essa, ma soltanto che, con riferimento a determinati tributi e a specifiche fattispecie, la dichiarazione costituisca la sede fisiologica di rappresentazione della posizione fiscale del contribuente. L'intervento dell'Agenzia delle entrate dovrebbe precisare la portata applicativa del nuovo art. 9, comma 4-bis, del D.M. 15 giugno 2016.

In particolare, meriterebbe un chiarimento il tema della rilevanza dei versamenti in acconto, delle liquidazioni periodiche o dei saldi anteriori alla dichiarazione: occorrerebbe stabilire se tali adempimenti debbano considerarsi "recessivi" quando il rischio fiscale confluisce nella dichiarazione, oppure se possano assumere autonoma rilevanza nei casi in cui il pagamento anticipato non abbia natura meramente provvisoria e realizzi già l'effetto fiscale controverso.

## 6. ... e nelle comunicazioni di rischio

Più complesso appare il regime delle comunicazioni di rischio. La Risoluzione n. 49/E del 2021 chiarisce che, accanto all'interpello abbreviato, il contribuente può instaurare interlocuzioni preventive con

l'Ufficio anche mediante strumenti alternativi, più snelli e informali, fondati sugli artt. 5, comma 2, e 6, comma 1, del Decreto. Tali comunicazioni non sono soggette alla disciplina dell'interpello abbreviato quanto a contenuto minimo, cause di inammissibilità, termini di risposta o formazione del silenzio-as-senso.

La maggiore flessibilità procedurale non comporta, tuttavia, l'irrelevanza del requisito temporale. Ai fini dell'accesso agli effetti premiali, la comunicazione di rischio deve comunque essere tempestiva ed esaustiva. La stessa Risoluzione n. 49/E del 2021 riconduce la tempestività alla capacità della comunicazione di consentire all'Ufficio un'adeguata disamina della fattispecie, richiamando comunque al rispetto del termine di presentazione della dichiarazione o del decorso delle relative scadenze fiscali.

Da ciò discende che il termine dei quarantacinque giorni previsto per l'interpello abbreviato non dovrebbe essere automaticamente trasposto alle comunicazioni di rischio quale regola normativa direttamente applicabile. Esso può tuttavia costituire un parametro prudenziale di *governance*, utile per strutturare le *policy* interne del *Tax Control Framework* e per l'organizzazione dei flussi interni di *escalation*. Anche sotto questo profilo, tuttavia, è auspicabile un chiarimento ufficiale volto a stabilire se tale parametro abbia natura meramente organizzativa, possa operare in via analogica oppure debba essere sostituito da un criterio autonomo fondato sulla concreta idoneità della comunicazione a consentire l'anticipazione del controllo da parte dell'amministrazione Finanziaria.

La comunicazione di rischio dovrebbe pertanto essere attivata non appena la funzione fiscale disponga degli elementi necessari per qualificare la fattispecie, descrivere il rischio, individuare le norme rilevanti, rappresentare la posizione interpretativa del contribuente e quantificare, ove possibile, gli effetti fiscali potenziali. Una comunicazione anticipata ma generica non realizza la funzione collaborativa propria dell'istituto; viceversa, una comunicazione completa ma tardiva può non consentire l'accesso agli effetti premiali. La tempestività e l'eshaustività costituiscono requisiti tra loro inscindibilmente connessi<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> Sul punto, la Ris. n. 49/E del 22 luglio 2021 dell'Agenzia delle entrate, in tema di "posizioni rinviate" precisa inoltre che, nelle more della risposta dell'Ufficio o della stipula dell'eventuale accordo di adempimento collaborativo, il contribuente è, in linea di principio, chiamato ad adottare un comportamento coerente con il "risk appetite" dichiarato nella Strategia fiscale, assumendo in dichiarazione la posizione fiscale più prudenziale. Tale indicazione conferma

### **7. Effetti premiali e condizioni cumulative della *penalty protection***

Come detto, la tempestività non esaurisce i presupposti richiesti per l'accesso alla protezione premiale. Essa opera congiuntamente all'eshaustività della comunicazione, all'assenza di condotte simulatorie o fraudolente e alla coerenza tra il comportamento effettivamente adottato dal contribuente e quanto rappresentato all'Amministrazione Finanziaria.

Sul piano sistematico, la disciplina conferma il passaggio da un modello di *compliance ex post* a un modello di certezza anticipata fondata sull'interlocuzione preventiva e sulla trasparenza informativa. Ciò non implica l'eliminazione dello spazio del dissenso interpretativo. Il contribuente può, nei limiti consentiti dal quadro normativo e in coerenza con la propria strategia fiscale, non condividere la posizione dell'Amministrazione Finanziaria. Ciò che rileva, ai fini della protezione premiale, è che il dissenso sia reso trasparente, qualificato e tempestivo e che il comportamento successivamente adottato sia coerente con quanto previamente rappresentato.

### **8. Implicazioni operative per la *policy* TCF sul rischio interpretativo**

La ricostruzione proposta produce ricadute operative dirette sul disegno della *policy* di gestione del rischio interpretativo. Il *Tax Control Framework* dovrebbe prevedere una matrice decisionale idonea a individuare, per ciascuna fattispecie: il tributo interessato; la presenza di una dichiarazione periodica o annuale; l'eventuale esistenza di versamenti, liquidazioni o adempimenti anteriori; il momento in cui il rischio produce effetti fiscali; il canale di *escalation* esterna più appropriato; il termine entro cui attivare l'interlocuzione con l'Amministrazione Finanziaria.

La *policy* dovrebbe inoltre distinguere tra interpello abbreviato e comunicazione di rischio. Per il primo, il termine dei quarantacinque giorni costituisce una regola espressamente prevista dalla disciplina normativa. Per la seconda, il medesimo termine può essere assunto come presidio organizzativo prudenziale, ma senza impropriamente trasformarlo in una causa di decadenza non prevista dalla discipli-

che la tempestiva attivazione dell'interlocuzione non esaurisce il presidio richiesto al contribuente, ma deve essere accompagnata, fino alla conclusione del confronto con l'Ufficio, da una condotta coerente con la propria propensione al rischio fiscale e con la logica collaborativa del regime.

na propria delle comunicazioni di rischio.

Sul piano dei controlli interni, la funzione fiscale dovrebbe presidiare almeno tre momenti essenziali: l'intercettazione del rischio da parte delle funzioni operative o specialistiche; la qualificazione tecnica della fattispecie e la valutazione della relativa rilevanza/materialità; la decisione in ordine all'*escalation* esterna, distinguendo tra rischi da gestire mediante interpello abbreviato, rischi da comunicare nell'ambito delle interlocuzioni costanti e preventive e fattispecie di mera comunicazione non qualificata<sup>10</sup>.

Particolare attenzione deve essere riservata ai tributi caratterizzati da dichiarazioni autonome, come l'imposta di bollo assolta in modo virtuale e l'imposta sui servizi digitali, e agli adempimenti periodici con effetti anticipati, come le ritenute. In tali ambiti, una *policy* costruita esclusivamente intorno alla dichiarazione annuale rischia di non intercettare correttamente il momento rilevante ai fini della tempestività dell'interlocuzione.

## 9. Conclusioni

La tempestività delle interlocuzioni nell'adempimento collaborativo deve essere ricostruita secondo un criterio funzionale. La dichiarazione fiscale non assume rilievo in quanto atto costitutivo o cristallizzante dell'obbligazione tributaria, bensì perché rappresenta, per determinate imposte e fattispecie, la sede ordinaria di rappresentazione riepilogativa e completa della posizione fiscale del contribuente.

Il criterio operativo può essere così sintetizzato: il termine della dichiarazione rileva quando il rischio trova in essa la propria rappresentazione fisiologica; assume invece rilievo la scadenza dell'obbligo tributario autonomo quando il rischio produce effetti fiscali anteriormente o indipendentemente dalla dichiarazione.

Tale criterio richiede, tuttavia, un intervento interpretativo dell'Agenzia delle entrate sotto un duplice

<sup>10</sup> Si precisa che sulla base della Risoluzione 49/2021 si precisa che la comunicazione "non qualificata" non costituisce fonte d'innescio di una interlocuzione preventiva, ma può costituire il presupposto per l'avvio di eventuali, successivi, approfondimenti istruttori da parte dell'Agenzia delle entrate ai sensi del Prov. n. 101573 del 26 maggio 2017. Inoltre, tale comunicazione non dà diritto ai benefici sanzionatori.

profilo.

Il primo riguarda l'interpello abbreviato: occorre chiarire come debba essere individuato il termine rilevante ai fini dell'art. 9, comma 4-bis, del D.M. 15 giugno 2016 nelle ipotesi in cui la fattispecie riguardi un tributo dichiarativo, ma sono presenti versamenti, liquidazioni o altri obblighi anteriori. Il secondo riguarda le comunicazioni di rischio: occorre chiarire se e in quale misura il parametro dei quarantacinque giorni, previsto per l'interpello abbreviato, possa essere assunto anche in tale ambito, ferma restando la loro autonomia procedurale e la necessità che siano comunque tempestive ed esaurienti.

La vera linea di demarcazione non corre, dunque, tra tributi dichiarativi e non dichiarativi, ma tra interlocuzione effettivamente preventiva e comunicazione tardiva o meramente formale. Solo la prima realizza la funzione propria del regime di adempimento collaborativo: anticipare il confronto con l'Amministrazione Finanziaria, ridurre l'incertezza interpretativa, rendere effettiva la collaborazione e consentire al contribuente di accedere, in presenza dei relativi presupposti, ai benefici premiali previsti dall'ordinamento.



**DB** non solo  
diritto  
bancario

A NEW DIGITAL EXPERIENCE

 **dirittobancario.it**

---