

IL REGIME OPZIONALE DI TAX COMPLIANCE PER LE PMI

LA CERTEZZA DEL DIRITTO E GLI STRUMENTI DI TAX
COMPLIANCE PER LE PMI NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO
VIGENTE

Graziano Gallo

18 03 2026

Sommario

- La finalità del regime opzionale di tax compliance per le PMI
- Gli strumenti di compliance preventiva – Declinazione
- Gli strumenti di compliance preventiva – Le circolari
- Gli strumenti di compliance preventiva – La consulenza giuridica
- Gli strumenti di compliance preventiva – La consultazione semplificata
- Gli strumenti di compliance preventiva – Gli interpelli
- Gli strumenti di compliance preventiva – Gli interpelli – declinazione
- Gli strumenti di compliance preventiva – Gli interpelli – caratteristiche
- Gli strumenti di compliance preventiva – Gli interpelli – efficacia

La finalità del regime opzionale di tax compliance per le PMI

Il regime di adempimento collaborativo introdotto dal **D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128** ha lo scopo dichiarato di spingere le imprese ad adottare comportamenti virtuosi tali da prevenire la commissione di violazioni tributarie riducendo la necessità, per le amministrazioni fiscali, di implementare massicci piani di controlli e verifiche ex post.

Il regime si caratterizza per la possibilità, riconosciuta a tutte le imprese che, avendone i requisiti, vi accedono, di avere un dialogo continuo con l'amministrazione fiscale, ottenendo dalla stessa risposte in tempo reale relativamente al trattamento fiscale di fattispecie per le quali le norme e la prassi non appaiono in grado di offrire soluzioni certe.

Se ne può legittimamente concludere che una delle principali motivazioni per le quali le imprese ritengono vantaggioso garantirsi accesso al regime di adempimento collaborativo è costituito proprio dalla possibilità di assicurarsi **certezza** di comportamenti, certezza che è tempestiva, in quanto acquisita prima che il trattamento fiscale delle fattispecie caratterizzate da dubbi sia assunto e si consolidi, dando origine a potenziali contestazioni successive.

Tanto premesso è dunque necessario, prima di procedere alla disamina della normativa di riferimento dettata, in particolare, per le PMI, operare un breve rassegna degli ulteriori strumenti di **compliance preventiva** di cui le imprese possono disporre allo scopo di acquisire la stessa certezza preventiva che, come detto, costituisce uno dei principali benefit del regime di adempimento collaborativo.

Gli strumenti di compliance preventiva - Declinazione

L'art. 10-sexies della legge n. 27 luglio n. 212 (altresì nota come "Statuto dei diritti del contribuente"), introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. m), del d.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, stabilisce che l'amministrazione finanziaria debba fornire supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie mediante i seguenti strumenti.

Circolari interpretative e applicative

Consulenza giuridica

Consultazione semplificata

Interpelli

Gli strumenti di compliance preventiva – Le circolari

Le SS.UU della Corte di Cassazione (**Sentenza del 02/11/2007 n. 23031**) hanno sancito l'inefficacia normativa esterna delle circolari, cui deve essere attribuita la natura di **atti meramente interni della pubblica amministrazione**, i quali, contenendo istruzioni, ordini di servizio, direttive impartite dalle autorità amministrative centrali o gerarchicamente superiori agli enti o agli organi periferici o subordinati, esauriscono la loro portata ed efficacia giuridica nei rapporti tra i suddetti organismi ed i loro funzionari.

La circolare emanata nella materia tributaria – aggiungono le SS. UU della Cassazione – non vincola il contribuente, che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa uniforme, in piena coerenza con la regola che in un sistema tributario basato essenzialmente sull'auto-tassazione, la soluzione delle questioni interpretative è affidata (almeno in una prima fase, quella, appunto, della determinazione dell'imposta da corrispondere) direttamente al contribuente.

La circolare nemmeno vincola gli uffici gerarchicamente sotto-ordinati, ai quali non è vietato di disattenderla (evenienza, questa, che, peraltro, è raro che si verifichi nella pratica), senza che per questo il provvedimento concreto adottato dall'ufficio possa essere ritenuto illegittimo «per violazione della circolare».

In sostanza, la circolare esprime, come è stato efficacemente detto, una «dottrina dell'amministrazione» che, non risultando vincolante, né per l'amministrazione, né per il contribuente, non è in grado di assicurare un livello elevato di certezza preventiva e di mettere dunque l'impresa a riparo da possibili successive contestazioni.

Gli strumenti di compliance preventiva – La consulenza giuridica

Secondo quanto stabilito dal successivo art. 10-octies dello “Statuto dei diritti del contribuente”), la consulenza giuridica è appannaggio delle associazioni sindacali e di categoria, degli ordini professionali, degli enti pubblici o privati, delle regioni e degli enti locali, nonché delle amministrazioni dello Stato, ciascuno dei quali può rivolgersi all'amministrazione finanziaria per ottenere chiarimenti interpretativi di disposizioni tributarie su casi di rilevanza generale che non riguardino singoli contribuenti.

Non è dunque uno strumento che l'impresa possa autonomamente attivare per ottenere certezza preventiva.

Gli strumenti di compliance preventiva – La consultazione semplificata

La consultazione semplificata, disciplinata dal successivo art. 10-nonies è invece riservata a tutte le persone fisiche, anche non residenti, alle società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e alle società ad esse equiparate, ai sensi dell'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), che applicano il regime di contabilità semplificata.

Tali soggetti, avvalendosi dei servizi telematici dell'amministrazione finanziaria accedono gratuitamente, su richiesta relativa a casi concreti, anche per il tramite di intermediari specificamente delegati, a una apposita banca dati che, nel rispetto della normativa in materia di tutela dei dati personali, contiene i documenti di cui all'articolo 10-sexies, le risposte a istanze di consulenza giuridica e interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo.

È dunque uno strumento ad efficacia limitata.

Gli strumenti di compliance preventiva – Gli interpelli

Alla luce di quanto sin qui esposto, risulta ora chiaro che il solo strumento di utilizzo generale, mediante il quale è possibile eliminare o, quantomeno, ridurre significativamente il grado di incertezza che connota una determinata fattispecie, è costituito dall'interpello di cui all'art. 11 della legge n. 212/2000.

L'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente enumera diversi tipi di interpello ognuno dei quali risponde a specifiche esigenze di acquisire certezza preventiva.

Gli strumenti di compliance preventiva – Gli interpelli - declinazione

Le tipologie di interpelli enumerate dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente sono le seguenti.

Interpello Interpretativo

Interpello qualificatorio

Interpello antiabuso

Interpello disapplicativo

Interpello probatorio

Gli strumenti di compliance preventiva – Gli interpelli - caratteristiche

Natura preventiva

Obbligo dichiarativo della soluzione

Vincolatività tra le parti

Improcedibilità in caso di assenza di incertezza

Procedura a termine

Applicazione del silenzio assenso

Non impugnabilità

Gli strumenti di compliance preventiva – Gli interpelli - efficacia

Può ora concludersi che l'interpello (in particolare le sue forme interpretativo, qualificatorio e antiabuso) rappresenta, ad oggi, il migliore strumento di ausilio disponibile al contribuente per mitigare il rischio fiscale derivante da incertezze interpretative.

Esso, nondimeno, conserva taluni evidenti limiti che ne riducono il potenziale di efficacia:

- In primo luogo, la procedura di interpello è interamente scritta e non prevede momenti di incontro e confronto quali quelli, estremamente utili, previsti da altre procedure, quale, ad esempio, quella finalizzata alla sottoscrizione di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento;
- Inoltre, come si è osservato in precedenza, al contribuente è preclusa la possibilità di presentare una valida istanza di interpello su questioni già esaminate, anche quando ritenga che la soluzione a suo tempo fornita dall'autorità fiscale sia affetta da errori e/o incongruenze e disponga in proposito di argomenti giuridici a supporto.
- Infine, quando il contribuente decida di non conformarsi alla risposta fornita ed adotti dunque un comportamento ritenuto censurabile, è quasi certo che si vedrà contestata un'evasione d'imposta, anche quando tale sua decisione dipenda, ad esempio, da vizi palesi della parte motiva della risposta fornita dall'amministrazione (motivazione contraddittoria, carente, illogica).

Riferimenti

Graziano Gallo
graziano.gallo@gglegaltax.com