



SENATO DELLA REPUBBLICA
VI COMMISSIONE PERMANENTE FINANZE E TESORO

AUDIZIONE

- ***SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MISURE PER LA SEMPLIFICAZIONE E RAZIONALIZZAZIONE DELLE NORME IN MATERIA DI RISCOSSIONE***
- ***SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO CONCERNENTE LA REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO***
- ***SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MISURE PER LA REVISIONE DELLA DISCIPLINA DEGLI INTERPELLI E DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO***

Roma, 16 Luglio 2015



Signor Presidente, Onorevoli Senatori,

esprimo innanzitutto il mio ringraziamento per aver consentito all'Associazione Nazionale Commercialisti, che ho l'onore di rappresentare, di formulare le proprie considerazioni in ordine ai tre schemi di decreto legislativo, che interessano, rispettivamente, le misure per la semplificazione e la razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, la revisione del sistema sanzionatorio e la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.

Al centro del processo di revisione normativa che è in corso, ci sono tematiche che interessano ed investono direttamente l'attività che i professionisti economici svolgono a supporto dei cittadini contribuenti e delle imprese, nonché il rapporto con l'Amministrazione Pubblica.

La categoria dei commercialisti non si è mai sottratta al confronto e, animata dall'intento di apportare il proprio contributo in modo costruttivo, ha sempre cercato di promuovere e favorire, ogniqualvolta ne abbia avuto la possibilità, occasioni di dialogo per rappresentare al Legislatore tutte quelle problematiche rispetto alle quali i commercialisti, anche in virtù del loro ruolo professionale, delle loro competenze, conoscenze ed esperienze, sono particolarmente sensibili ed attenti.

Il Presidente
(dott. Marco Cuchel)

Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione

In ordine alle misure contenute nello schema di decreto legislativo sulla semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, l'Associazione Nazionale Commercialisti condivide l'opportunità di intervenire per superare quelle criticità che, in questa sede, sono state già evidenziate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con riferimento agli articoli: 1 (*Sospensione legale della riscossione*); 2 (*Rateazione delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo e accertamento dell'Agenzia delle Entrate*); 3 (*Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate*); 4 (*Termini per la notifica della cartella di pagamento. Casi particolari*); 5 (*Concentrazione della riscossione nell'accertamento*); 7 (*Rateazione imposta di successione*); 9 (*Oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione*); 10 (*Dilazione di pagamento*).

La difficile condizione economica che ancora vive il Paese è in grado, purtroppo, di incidere negativamente sulla capacità dei contribuenti di corrispondere quanto economicamente dovuto al Fisco; è nell'interesse dell'efficienza dell'attività di riscossione e della stessa Amministrazione Finanziaria, che si ravvisa come auspicabile il rafforzamento dell'istituto della rateizzazione, attraverso l'introduzione di un numero maggiore di rate. A tale proposito, si rileva la necessità di prevedere la rateizzazione anche degli acconti delle imposte il cui versamento annuale è attualmente fissato, in un'unica soluzione, nel mese di novembre.

Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario

Appare comprensibile e condivisibile l'obiettivo del Governo di intervenire secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, nell'ambito di un più generale processo di revisione atto a dotare il Paese di un sistema fiscale maggiormente equo e trasparente.

Tuttavia, si nutrono perplessità nei riguardi della scelta di aumentare le soglie di punibilità, indistintamente sia per i reati di omesso versamento Iva sia per dichiarazione infedele. Sarebbe stato preferibile distinguere le due situazioni sul piano della punibilità: l'omesso versamento può anche non essere determinato dalla volontà del contribuente di eludere scientemente i propri doveri fiscali, ma da un impedimento conseguente all'indisponibilità delle somme dichiarate; diversamente, per la dichiarazione infedele è presumibile, in via generale, un agire fraudolento da parte del contribuente. Per quest'ultima fattispecie, pertanto, l'innalzamento delle soglie di punibilità, come pure l'innalzamento del valore assoluto di imponibile evaso, è una misura che mal si concilia con l'azione volta a disincentivare e contrastare condotte fiscali elusive e illecite, come pure con l'obiettivo di perseguire un sistema fiscale più equo e trasparente.

Esiste un argomento che il decreto disposto dal Governo inspiegabilmente non include e che, a giudizio dell'Associazione Nazionale Commercialisti, dovrebbe invece essere ricompreso stante la sua importanza ed urgenza: **la modifica della disciplina sulla responsabilità del professionista.**

Attualmente, nel nostro Paese, in forza della vigente normativa, sussiste l'impossibilità di assicurare il rischio diretto per le sanzioni tributarie irrogate nei confronti del professionista, connesse allo svolgimento dell'attività professionale.

Sebbene negli anni questa evidente anomalia sia stata oggetto di discussioni, proposte di legge, emendamenti ed interrogazioni parlamentari e nonostante



L'introduzione di un generalizzato obbligo di assicurazione professionale, continua a sussistere per i professionisti il vincolo di "non assicurabilità" del rischio di sanzioni dirette, che li espone, privandoli della facoltà di avvalersi della prevista copertura assicurativa, alla possibilità di dover rispondere e garantire con il loro patrimonio personale nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

L'intervento normativo, invocato e sollecitato dall'Associazione Nazionale Commercialisti in più occasioni, dovrebbe essere finalizzato a **spostare l'eventuale sanzione tributaria dal professionista al soggetto che ha effettivamente tratto vantaggio dall'illegittima condotta nei confronti del Fisco**. Di fatto, si tratterebbe di attuare un intervento normativo analogo a quello operato in occasione della precedente legge di delega fiscale (Legge n. 80/2003). Se si attuasse, finalmente, una modifica della normativa in tal senso, il contribuente, al quale fosse irrogata una sanzione amministrativa, avrebbe facoltà di rivalersi sul professionista intermediario per quanto ingiustamente addebitatogli a causa di errore o mancanza da parte di quest'ultimo. In questa circostanza, quindi, la polizza assicurativa professionale, la cui sottoscrizione costituisce un obbligo per il professionista a partire dal 15 agosto 2013, verrebbe ad assolvere la sua naturale funzione: intervenire a copertura dei danni che il professionista può arrecare nello svolgimento del proprio mandato.

Al fine di sanare l'attuale condizione normativa, pregiudizievole per la categoria dei commercialisti, era legittimo aspettarsi dal legislatore la modifica della normativa in materia di assicurazione oppure la modifica della disciplina delle sanzioni tributarie in capo al professionista, con il ripristino della condizione ante aprile 1998, mediante la reintroduzione, per gli operatori professionali, della sottoscrizione di polizze assicurative per la responsabilità civile verso terzi, la stessa che oggi è prevista in merito alla responsabilità di manager di società di capitali. Purtroppo, nessuna delle due alternative si è ancora concretizzata ed oggi che il Governo ha inteso mettere mano al sistema sanzionatorio penale

tributario, **per l'Associazione Nazionale Commercialisti è impensabile che il tema della responsabilità del professionista sia escluso da questo processo di revisione** e che la situazione, su questo aspetto, resti immutata. L'urgenza di un intervento sull'argomento è conseguente anche all'introduzione della dichiarazione dei redditi con modello 730 precompilato, con il decreto legislativo 175 del 21 novembre 2014, che ha gravato i professionisti intermediari della responsabilità, in caso di apposizione di visto di conformità infedele, di rispondere personalmente nei confronti dello Stato anche delle imposte dovute dal contribuente assistito, oltre che delle sanzioni e degli interessi, e quindi della condotta di quest'ultimo. Nei riguardi di una misura simile, l'Associazione Nazionale Commercialisti, sin dal principio, ha espresso una posizione di ferma contrarietà in quanto tale misura, ritenuta dall'Associazione una mostruosità normativa inaccettabile, contravviene non solo al buon senso ma allo stesso dettato costituzionale secondo cui le imposte sono personali in ragione del fatto che *ciascuno è tenuto a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva* (art. 53 della Costituzione).

Sappiamo bene come proprio codesta Commissione, a suo tempo, nell'ambito delle osservazioni allo schema di decreto sulla materia, abbia suggerito al Governo di escludere la possibilità che l'intermediario fosse tenuto alla corresponsione dell'imposta, ravvisando, evidentemente, l'opportunità che la stessa rimanesse in capo al contribuente. Tale osservazione, purtroppo, non è stata recepita e la categoria dei commercialisti subisce gli effetti di una misura che dovrebbe, quantomeno, indurre il Governo a riconsiderare le norme vigenti in materia di assicurazione professionale.

Nonostante, infatti, i distinguo e i chiarimenti interpretativi in merito all'assicurabilità del rischio di errore nell'apposizione del visto di conformità sul modello 730 precompilato, si evidenzia l'opportunità di un intervento atto a conferire uniformità ed univocità alla relativa disciplina.



Sulla scorta dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate **circa la natura risarcitoria e non di sanzione amministrativa** della somma che i professionisti intermediari sarebbero tenuti a pagare in caso di errore nell'apposizione del visto di conformità sul modello di dichiarazione 730 precompilato, secondo l'Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni (IVASS) la copertura, in ordine all'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione 730, non è da ritenersi in contrasto con l'art. 12 del Codice delle Assicurazioni Private (CAP) che vieta le assicurazioni aventi per oggetto il pagamento di sanzioni amministrative e neppure con l'art. 4 del regolamento ISVAP n. 29, che ribadisce l'inassicurabilità del rischio relativo al pagamento di una sanzione amministrativa. (*Circolare IVASS prot. 51-15-000366 del 19 marzo 2015*).

In relazione ai contenuti della suindicata circolare, l'Associazione Nazionale Commercialisti si è rivolta all'IVASS per chiedere di conoscere la discriminante che conferisce la diversa natura, risarcitoria o di sanzione amministrativa, alle somme dovute a titolo di sanzione diretta in tutti gli ambiti fiscali nei quali operano i commercialisti.

A giudizio dell'Associazione Nazionale Commercialisti, in virtù dell'assenza di un definito e circoscritto ambito giuridico nel quale ricondurre l'interpretazione della natura risarcitoria delle sanzioni relative al 730 precompilato, è legittimo prevedere l'estensione di tale interpretazione a tutte le sanzioni dirette di natura fiscale irrogate ai sensi del D. Lgs. 472/1997, escludendole, in questo modo, dal novero delle operazioni vietate di cui all'art. 12 del CAP.

Per le motivazioni sopraesposte, l'Associazione Nazionale Commercialisti è del parere che lo schema di decreto legislativo sulla revisione del sistema sanzionatorio, licenziato dal Governo e ora all'esame delle Commissioni parlamentari, debba includere la revisione della disciplina in materia di responsabilità professionale.

Revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario

E' indubbia la necessità di una profonda revisione del contenzioso tributario attraverso interventi migliorativi in grado di risolvere le problematiche che riguardano, su diversi fronti, tale disciplina. Un elemento della riforma sul quale si esprime una valutazione negativa è **l'ampliamento dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie di cui all'art. 9, lettera e) dello schema di decreto**. Questa scelta non appare motivata dalla necessità di migliorare il funzionamento del contenzioso tributario e, soprattutto, si ritiene che possa compromettere un elemento sulla cui priorità si dovrebbe convenire tutti: la tutela dei cittadini.

Questi ultimi, infatti, devono potersi affidare, quando si avvalgono di servizi professionali, a soggetti qualificati, il cui operato risponda, in modo chiaro e rigoroso, a specifici requisiti. Attualmente i soggetti abilitati all'assistenza tecnica sono diversi ed averne previsto l'ulteriore ampliamento non solo non contribuirà, a giudizio dell'Associazione, a superare le criticità attuali, ma non permetterà, a danno dei cittadini utenti, di migliorare il mercato sotto il profilo della trasparenza e della chiarezza, e neppure di favorire le condizioni per una sana e positiva competitività.

Così come evidenziato anche dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con particolare riferimento all'allargamento della rappresentanza ai dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) e delle relative società di servizi, si considera inopportuna la modifica **dell'art. 12 del decreto legislativo n. 546 del 31.12.1992**, di cui all'art. 9, lettera e) dello schema di decreto, e si ritiene che, ai fini di un adeguato e corretto espletamento della funzione tecnica di difensore, l'allargamento introdotto con il decreto costituisca un elemento negativo, in quanto si includono categorie di soggetti prive di specifici requisiti qualificanti le professioni e il loro esercizio.

La funzione di rappresentanza dinanzi alle Commissioni tributarie comporta un elevato grado di specializzazione e di conoscenza non solo della materia

tributaria, ma anche delle procedure specificatamente connesse al contenzioso tributario, tant'è che la stessa legge delega, all'art. 10 comma 1, lett. b), ha inteso rafforzare, doverosamente, la qualificazione professionale dei giudici tributari, in relazione all'adeguata preparazione specialistica di cui gli stessi devono essere dotati per esercitare la loro funzione.

Si condivide appieno questa attenzione nei confronti della preparazione dei giudici tributari, tuttavia, si ritiene che ci sia una contraddizione di fondo rispetto all'allargamento di cui all'art. 9, lettera e) dello schema di decreto. E' evidente, infatti, come la complessità della materia imponga anche ai soggetti che assistono i contribuenti presso gli organi della giustizia tributaria un elevato e specialistico livello di preparazione, alla cui adeguatezza, dunque, il Legislatore non può non riconoscere e riservare la medesima attenzione.

Con riferimento, inoltre, alla possibilità per le parti di stare in giudizio senza assistenza tecnica per controversie di valore fino a tremila euro, l'Associazione Nazionale Commercialisti esprime forte contrarietà in quanto, stante proprio la complessità della materia e l'elevata probabilità di incorrere in errori procedurali in grado di pregiudicare la stessa validità del ricorso, l'autodifesa non è una misura che va incontro agli interessi del cittadino contribuente, il quale può esserne fortemente penalizzato, indipendentemente dal valore economico della causa.

Si sottolinea, inoltre, l'inesattezza contenuta nello schema di decreto, il quale riporta tra i soggetti abilitati i "dottori commercialisti e gli esperti contabili" anziché, correttamente, *i professionisti iscritti nella sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili*. Tale inesattezza comporterebbe l'immotivata esclusione dei ragionieri commercialisti, iscritti nella sezione A del suddetto Albo, dal novero dei soggetti abilitati, includendovi invece, erroneamente, gli esperti contabili, i quali, in virtù della normativa vigente, non possono svolgere funzione di assistenza e di rappresentanza presso gli organi della giustizia tributaria.

Si ravvisa, pertanto, su questo specifico punto, l'assoluta necessità di un intervento correttivo, unitamente all'opportunità di eliminare l'ampliamento della platea dei soggetti abilitati, limitando la funzione di assistenza e di rappresentanza ai soggetti attualmente previsti dalla legge, tra questi, se iscritti nei relativi albi professionali: gli avvocati, i procuratori legali, i soggetti iscritti nella Sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, i consulenti del lavoro, quest'ultimi esclusivamente *per le materie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto di imposta relativi alle ritenute medesime.*

Per le sentenze pronunciate in grado di appello ed impugnate con ricorso per Cassazione, il patrocinio è consentito esclusivamente ai soggetti iscritti nell'Albo forense. In merito a questo aspetto, l'Associazione Nazionale Commercialisti ritiene opportuno un intervento del Legislatore che estenda anche ai soggetti iscritti alla Sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili il patrocinio davanti alla Corte di Cassazione nell'ambito della giustizia tributaria.

In materia di esecutività della sentenza, con riferimento all'art. 9, lettera v) dello schema di decreto, si evidenzia l'infondatezza dell'art. 52 comma 7 secondo cui *la sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado.* La sentenza della Commissione Tributaria Regionale determina l'annullamento dell'atto impugnato, che, pertanto, non è in grado di produrre alcun effetto di natura giuridica quale la riscossione afferente l'atto medesimo. Si ritiene, pertanto, opportuna l'eliminazione della suddetta disposizione.

Sempre in materia di esecutività delle sentenze, con riferimento all'art. 9, lettera gg) dello schema di decreto, relativamente all'art. 69 comma 1 riguardante la possibilità, per le sentenze di condanna a favore del contribuente, di subordinare il pagamento di somme superiori a 10.000 euro alla prestazione

di idonea garanzia, si sottolinea come tale disposizione sia fortemente penalizzante per il contribuente. Premessa l'oggettiva difficoltà di potersi avvalere di una polizza di questo tipo, la stessa, in ogni caso, è particolarmente onerosa e tale obbligo mette concretamente a rischio l'esecutività stessa della sentenza. Tale misura non appare giustificata da esigenze di tutela da parte dello Stato, infatti, la possibilità esistente per le parti, quindi anche per l'Amministrazione Finanziaria, di chiedere la sospensione dell'esecutività di sentenze a loro sfavorevoli è già una misura idonea ai fini dell'opportuna tutela. L'obbligo, quindi, di prestare garanzia è ingiustificato e si ritiene che tale disposizione sia da eliminare unitamente al testo del novellato art. 52 comma 6 [all'art. 9, lettera v) dello schema di decreto].

Ha sicuramente un ruolo centrale nella riforma il potenziamento degli strumenti deflativi del contenzioso, quali la conciliazione e la mediazione tributaria.

Sulla mediazione tributaria l'Associazione Nazionale Commercialisti, sin dalla sua introduzione nell'ordinamento italiano nel 2011, si è espressa in modo critico, ritenendo che gli strumenti preesistenti (autotutela, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale) fossero in grado, se opportunamente adeguati e soprattutto utilizzati dall'Amministrazione Finanziaria, di agevolare la definizione delle controversie tributarie; senza considerare che lo strumento della mediazione, la cui conduzione è nelle mani dell'Amministrazione Finanziaria, determina una condizione di squilibrio nel rapporto con il contribuente.

Non è un caso che nei confronti di questo strumento la dottrina abbia espresso più di qualche perplessità per alcuni suoi aspetti, tra questi quello di maggior evidenza è sicuramente la mancanza di terzietà, conseguente all'assenza della figura del mediatore, soggetto terzo rispetto alle parti. Sebbene nelle considerazioni generali contenute nel decreto sia ribadita l'importanza dell'autonomia del soggetto chiamato a decidere sul reclamo, ai fini del corretto esercizio del potere allo stesso conferito, tale soggetto, essendo interno all'ente impositore, non può assicurare, in ragione della sua natura, quell'assoluta

autonomia ed indipendenza di giudizio che solamente in presenza di un soggetto estraneo alle parti in causa è possibile prevedere.

Si esprime profonda perplessità sulla scelta di non prevedere un organo terzo e sull'idea che la mediazione possa essere intesa quale espressione dell'esercizio del potere di autotutela dell'ente impositore. Questa concezione non trova corrispondenza nella realtà ed è noto, infatti, come gli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, nella maggior parte dei casi, siano poco inclini a procedere con un'attività di autotutela.

Non si reputa positiva la decisione di allargare la mediazione tributaria a tutte le tipologie di tributi, nell'ambito di controversie il cui valore sia nel limite dei 20.000 euro, con l'obbligatorietà dell'applicazione di questo istituto anche ai tributi locali e ai contenziosi in materia catastale.

Relativamente alla composizione dell'organo giudicante, si accoglie con favore la decisione di averne voluto preservare, in via generale, la natura collegiale, limitando l'introduzione del giudice monocratico unicamente per i rimborsi fino a 10.000 euro e per quelli relativi alle spese di lite. Per l'Associazione Nazionale Commercialisti sarebbe stato un grave errore intervenire sulla collegialità dell'organo giudicante, trattandosi di un principio importante ed inderogabile, che sarebbe stato ingiusto ed inutile sacrificare in ragione del fatto che non è questa la strada per velocizzare i tempi della giustizia e poterne accrescere la produttività. Recependo, quindi, solo parzialmente quanto previsto dalla legge delega su questo aspetto, con lo schema di decreto, in ragione della riconosciuta complessità e specificità della materia tributaria, si è ritenuto di non prevedere l'introduzione del giudice monocratico negli altri giudizi. Si condivide pienamente questa scelta, sebbene, in linea di principio, sarebbe stato preferibile evitare, per tutte le fattispecie di giudizio, la composizione monocratica dell'organo giudicante.

A difesa dei principi di autonomia e di trasparenza, si profila auspicabile un intervento finalizzato a garantire l'indipendenza della giurisdizione tributaria nei



confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale, per il tramite delle Agenzie fiscali, è indirettamente coinvolto. Si propone, pertanto, di prevedere l'assegnazione al Ministero della Giustizia della giurisdizione delle Commissioni Tributarie, sottraendola al MEF.

Rispetto, infine, ai contenuti dello schema di decreto sulla revisione del contenzioso tributario, **si rappresenta l'assenza di un intervento in materia di trattamento economico dei giudici tributari.** Nell'attuale panorama della giustizia tributaria che si contraddistingue per un sostanziale squilibrio nel rapporto tra il cittadino e la Pubblica Amministrazione, il giudice tributario, per la funzione che è chiamato ad assumere, è presidio di garanzia dei principi di autonomia e di indipendenza, e il riconoscimento dell'indispensabilità del suo ruolo non può prescindere dalla valorizzazione, anche sul piano economico, della relativa professionalità. Nell'ambito di una riforma organica della giustizia tributaria, quindi, l'adeguamento del trattamento economico dei giudici tributari costituisce una necessità non più procrastinabile.