



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

Senato della Repubblica

VI Commissione Finanze

Audizione su

Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 181

“Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina dell’organizzazione delle Agenzie fiscali.”

Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 182

“Schema di decreto legislativo recante norme in materia di stima e monitoraggio dell’evasione fiscale e in materia di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale.”

Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 184

“Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.”

Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 185

“Schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione.”

Viale del Caravaggio 84 - 00147 - Roma

Tel. 06-549361 Fax 06-5408282

e-mail: consiglionazionale@consulentidellavoro.it - internet: www.consulentidellavoro.it



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

OSSERVAZIONI E PROPOSTE

Premessa

Il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro esprime un complessivo apprezzamento per le disposizioni contenute negli atti di Governo per i quali è stato invitato ad esprimere proprio parere.

Si ritiene che in tali schemi di decreto sia individuabile una particolare attenzione e sensibilità ai principi della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del Contribuente) laddove, pur trattando materie differenti, si delineano provvedimenti aventi rispettivamente a base misure finalizzate alla semplificazione, alla razionalizzazione, alla revisione e al riordino di norme tributarie.

Ancor più interessante è parso l'intervento volto a favorire migliori e più apprezzabili strumenti per il pagamento dei tributi nonché il rafforzamento della collaborazione tra Agenzia delle Entrate e contribuente con la revisione dell'istituto dell'interpello e del contenzioso.

Di converso non si può non segnalare la negatività, per il sistema in generale e per il contribuente in particolare, dell'ipotizzato allargamento dei soggetti abilitati alla difesa nell'ambito del processo tributario.

Ciò nonostante abbiamo inteso comunque fornire il contributo della ns. Categoria, esprimendo nel merito anche supposte criticità e fornendo motivati suggerimenti e proposte che riteniamo ancor più opportuni per l'efficacia che possono esplicare in un così grave contesto per la congiuntura economica che il ns. Paese sta attraversando.



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

Atto del Governo n. 181

Revisione della disciplina dell'organizzazione delle Agenzie fiscali

La riorganizzazione e il potenziamento dell'efficienza amministrativa delle Agenzie fiscali persegue l'obiettivo di sviluppare il rapporto di collaborazione ed effettiva semplificazione tra amministrazione fiscale e contribuente, stimolando sia l'assolvimento degli obblighi tributari, sia la facilitazione per i cittadini contribuenti di fruire, senza difficoltà eccessive, dei servizi che le Agenzie stesse erogano.

Il successo delle predette finalità è, ad avviso dello scrivente, condizionato dalla propedeutica variazione ed integrazione degli obiettivi e del *modus operandi* delle Agenzie stesse. Infatti, un programma di sviluppo deve essere comparabile con gli standard di servizio, assistenza e trasparenza che forniscono i paralleli Enti dei maggiori stati Europei, al fine di favorire lo sviluppo della società, la crescita delle aziende italiane e l'attrattività degli investimenti in Italia.

A tal fine, si ritengono importanti ed utili e le seguenti attività ed implementazioni:

Interrogazione telematica e accesso alle Agenzie fiscali

- Potenziamento del sistema di interrogazione telematica alle informazioni in possesso dell'amministrazione finanziaria e contestuale mantenimento della possibilità di confronto con gli operatori tramite accesso diretto agli uffici per le analisi delle situazioni più complesse, sia per i contribuenti che per i professionisti intermediari da essi delegati. Questo consentirebbe ai contribuenti la possibilità di adempiere più facilmente alle proprie obbligazioni e prevenire ed eventualmente eliminare errori che nella maggior parte dei casi sono solo di carattere formale;



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

- Predisposizione di una banca dati unica nazionale contenente tutti i pareri dei singoli soggetti competenti che si esprimono sulla stessa materia (quali ad esempio: MEF, Agenzia Entrate, Guardia di Finanza, Autorità antiriciclaggio, etc.) al fine di consentire al contribuente e/o professionista un compiuto esame circa l'interpretazione e conseguente applicazione delle specifiche norme alle fattispecie concrete.

Formazione specialistica

- Predisposizione o implementazione di un regolamento di formazione continua e specialistica con obbligo di frequenza degli operatori delle Agenzie ed in particolar modo quelli addetti ai contatti e risposte nei confronti dei cittadini contribuenti e professionisti.

Principio del controllo amministrativo unico

- Dare effettiva applicazione alle disposizioni contenute all'art. 7, del Decreto Legge 13 maggio 2011, n. 70 e nella Raccomandazione 2003/361/CE, le quali prevedono che, esclusi i controlli per la salute, giustizia ed emergenza, i controlli amministrativi devono essere programmati e coordinati dalle varie autorità onde evitare le duplicazioni e sovrapposizioni che causano notevole turbativa per i cittadini e comportano costi impropri per la collettività. In particolare, definire e rendere effettiva l'esplicazione del principio del controllo amministrativo unico rendendo obbligatorio un sistema informativo integrato fra i vari Enti preposti alla vigilanza (Agenzia delle Entrate, GdF, Inps, Inail, Ministero del Lavoro etc.).



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

Atto del Governo n. 182

**Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e riordino delle disposizioni in
materia di erosione fiscale**

La creazione di un sistema fiscale equo e trasparente necessita un intervento strutturale in termini di semplificazione degli adempimenti e di razionalizzazione del novero di deduzioni, detrazioni e agevolazioni fiscali attualmente presente nel nostro ordinamento. Altro elemento essenziale è la creazione di un monitoraggio sull'evasione fiscale che non pesi sulla collettività continuando a trasferire un'entità sempre maggiore di adempimenti, responsabilità e costi ad imprese e professionisti.

Il nostro auspicio è che la legislazione in materia fiscale torni a mettere al centro i principi fondamentali dello Statuto dei diritti del contribuente per ripristinare un carattere di proporzionalità degli adempimenti, correlato ad un livello di tassazione più equo.

Art. 1 - Monitoraggio delle spese fiscali

Le tax expenditures sono un tratto distintivo del sistema fiscale italiano che, da un lato, si caratterizza per l'elevato livello di tassazione, e dall'altro prevede un numero altrettanto elevato di agevolazioni (stimabile in circa 720 voci classificate dal Ministero dell'Economia), detrazioni e deduzioni, che causano un mancato gettito per oltre 253 miliardi di euro, collocando l'Italia al secondo posto dopo l'Australia, fra le economie avanzate, in termini di percentuale sul Pil eroso da tax expenditures.

Un intervento di razionalizzazione, dovrebbe puntare ad un abbassamento strutturale delle aliquote di tassazione a tutti i livelli, tagliando tutti quei bonus che non hanno una ratio economica significativa o una giustificazione di sostegno al reddito delle fasce più deboli in termini di politica fiscale.



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

I tentativi fatti in passato in Italia di ridurre significativamente l'ammontare delle spese fiscali hanno incontrato molte difficoltà e spesso sono falliti di fronte alla reazione dei vari gruppi di interesse e dei beneficiari potenziali.

Per questo è auspicabile un piano politico di intervento ampio e simultaneo, in modo da essere più facilmente accettato, con un intervento attento, mirato ma anche generale e diffuso tra i settori e le varie tipologie di contribuenti.

Una questione importante è poi quella dell'utilizzo del gettito recuperato, che deve essere usato al solo scopo di ridurre in maniera strutturale l'impatto della tassazione sui cittadini.

Nel tentativo di garantire un principio di equità, si propone di tagliare queste agevolazioni in base al reddito complessivo dei contribuenti. Prevedendo un sistema complessivo di detrazioni decrescenti al crescere del reddito del contribuente.

Oltre alle spese fiscali nazionali, il discorso si può allargare ad una miriade di enti locali e agenzie pubbliche che ogni anno elargiscono alle imprese centinaia di milioni di euro in sussidi a fondo perduto, prestiti a tasso agevolato, investimenti partecipativi nel capitale. Si propone di ridurre tali incentivi finalizzandoli a pochi e chiari obiettivi, quali innovazione ed incremento dell'occupazione, utilizzando i risparmi creati per la riduzione strutturale della pressione fiscale e del costo del lavoro.

Infatti, per far decollare una start up, più dei finanziamenti, è importante fornire un ambiente adeguato ed un contesto normativo stabile e favorevole allo sviluppo delle imprese.

Infine, consideriamo positivamente quanto previsto nel comma 3 del presente articolo, ovvero “la creazione di un rapporto annuale sulle spese fiscali, che elenca qualsiasi forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta”. Si propone una redazione chiara di tale rapporto, con il sostegno di una sintesi tabellare con l'obiettivo di renderne comprensibile la consultazione a tutti i contribuenti. Inoltre, nella Commissione che si occuperà della redazione di tale rapporto, si ritiene necessario un coinvolgimento ampio dei Consulenti del Lavoro quali



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

professionisti dell'area economico-giuridica, quotidianamente a contatto con la realtà operativa del sistema fiscale italiano.

Art. 2 – Monitoraggio dell'evasione fiscale

In relazione al comma 4, lettera f) “indicare le linee di intervento e prevenzione dell'evasione fiscale” si segnalano due anomalie dell'attuale sistema.

La prima è la scelta di escludere i redditi dei collaboratori domestici dall'invio telematico all'Amministrazione finanziaria delle CU 2015 (Certificazioni Uniche dei redditi di lavoro). Infatti, in tale settore si stimano delle percentuali considerevoli di reddito non dichiarato rispetto al percepito.

La seconda anomalia riguarda parte del sistema dei controlli sui redditi dei contribuenti con partita IVA.

Gli studi di settore, che dovrebbero garantire un elevato grado di attendibilità ovvero rappresentare il più possibile la realtà imprenditoriale del singolo contribuente, non sono idonei allo scopo. La giurisprudenza di legittimità ha “bocciato” la valenza degli studi di settore: in più occasioni, infatti, la Suprema Corte di Cassazione ha affermato che i dati comparativi forniti dagli studi altro non sono che parametri astratti e meramente statistici, ovvero il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei.

Conseguentemente, gli studi di settore sono stati ritenuti idonei a ricostruire la situazione reddituale del contribuente solo se confortati da altri elementi desunti, in contraddittorio con il contribuente, dalla realtà economica dell'impresa; l'astratta applicazione degli studi di settore, dunque, non garantisce l'attendibilità delle risultanze in termini di ricavi e compensi da dichiarare. Sarebbe invece opportuno potenziare la *compliance* tra amministrazione finanziaria e contribuente, incentivando le forme e gli strumenti di contraddittorio che rappresentano oggi un elemento indefettibile del procedimento di accertamento e contrasto all'evasione.



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

Si propone di valutare l'opportunità di procedere ad una revisione degli studi di settore per semplificarli, prevedendo sia la riduzione del loro numero, che una continua verifica ed aggiornamento delle modalità di calcolo, con l'obiettivo di massimizzare l'attendibilità delle stime. Si ritiene che gli studi di settore debbano intercettare non solo le variabili economiche in termini di redditività, ma considerare anche le variabili finanziarie, in quanto molto spesso ad un reddito presunto non corrisponde una proporzionale liquidità e disponibilità finanziaria.

Inoltre, durante la fase di start-up, si propone di ampliare il periodo di esclusione degli studi di settore dal primo anno di attività previsto dalla normativa in vigore, ai primi 3 anni di attività. Un periodo triennale risulta più adeguato alla fase di start up di qualsiasi attività professionale o imprenditoriale, durante la quale la redditività è per ragioni statistiche prossima allo zero.

In relazione al comma 5 lett. a) "mancati gettiti derivanti da errori dei contribuenti nel calcolo delle imposte e dei contributi in sede di dichiarazione", si segnala che le informazioni riportate dall'Agenzia delle Entrate sul 730 precompilato riportano una elevata percentuale di errori con conseguente errata determinazione delle imposte dovute dal contribuente. Tali voci riguardano principalmente:

- quote di interessi passivi e relativi oneri accessori per mutui in corso;
- premi di assicurazione sulla vita, causa morte e contro gli infortuni;
- contributi previdenziali e assistenziali;
- contributi versati alle forme pensionistiche complementari.

Infatti, al di là delle procedure di controllo e travaso dei dati da parte dell'amministrazione finanziaria sulla dichiarazione precompilata, difficoltà ed errori continueranno ad esserci perché non vengono semplificate né le norme per determinare i redditi imponibili né quelle per determinare le relative imposte. Caricare automaticamente i dati nelle caselle del 730 precompilato non significa affatto renderli esatti, non essendo state facilitate le norme che determinano la tassazione di un reddito o la detraibilità/deducibilità di un costo.



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

Passando al tema dell' elusione fiscale si richiede un intervento chiarificatore in materia di abuso del diritto ed un'interpretazione più chiara ed univoca dell'art. 37-bis del DPR 600/73, da sempre letto in un'ottica troppo favorevole all'Amministrazione Finanziaria.

Infatti, si dovrebbe dare assoluta certezza al principio affermato da recente giurisprudenza di legittimità: non vi è abuso del diritto se le operazioni possono spiegarsi in modo differente dal mero risparmio fiscale (Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza n. 438, del 14 gennaio 2015). La Suprema Corte, in tale sentenza afferma che l'Amministrazione finanziaria, dopo aver appurato la ragione economica dell'operazione, può contestare l'abuso del diritto laddove il contribuente abbia fatto un uso distorto degli schemi negoziali tipici mediante manipolazioni ed artifici. Il carattere elusivo di una determinata operazione, presuppone l'assenza di una valida ragione economica e l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale ai suoi interessi economici senza danneggiare gli interessi erariali.

Si propone a tal riguardo di perseguire duramente le operazioni nelle quali risultino presenti chiare manipolazioni, alterazioni o artifici sugli schemi negoziali tipici in assenza di valide ragioni economiche al solo scopo di ottenere un risparmio d'imposta. Dall'altra parte, si deve creare una maggiore certezza del diritto che permetta al contribuente di porre in essere operazioni con valide ragioni economiche attraverso un utilizzo libero del modello negoziale più funzionale ai suoi interessi economici.

Art. 3 - Disposizioni transitorie

Si sottolinea l'importanza del rispetto di quanto previsto nel presente articolo per quanto riguarda una destinazione costante delle maggiori entrate derivanti dalla revisione delle spese fiscali e dal recupero dell'evasione al Fondo della riduzione della pressione fiscale. Si ritiene necessario che per nessuna ragione di bilancio pubblico, tali risorse potranno essere distolte dal loro utilizzo.



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

Si propone di usare le risorse del Fondo esclusivamente per interventi strutturali di riduzione della pressione fiscale, evitando interventi di breve periodo che non potranno migliorare stabilmente il nostro ordinamento fiscale, né aumentare la competitività del nostro sistema Paese.

Atto di Governo n. 184

Revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro esprime un giudizio positivo in merito alle impostazioni generali dello “schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario”, in quanto la revisione della disciplina degli interpelli e del processo tributario proposta dal Governo in attuazione della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 del 2014 rappresenta, nel suo complesso, un importante salto di qualità, **da un lato**, nella semplificazione e nel rafforzamento della collaborazione tra Agenzia delle entrate e contribuente, attraverso la razionalizzazione e ristrutturazione dello strumento dell’interpello e, **dall’altro**, nella realizzazione: **1)** di un efficiente esercizio della giurisdizione tributaria, attraverso il rafforzamento e la generalizzazione della conciliazione giudiziale, l’immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti processuali e il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio e **2)** di una tutela effettiva del diritto di difesa, attraverso la generalizzazione nel processo tributario della tutela cautelare, che secondo una consolidata giurisprudenza della Corte Costituzionale è una componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall’art. 24 della Costituzione, che si prefigge l’obiettivo di evitare che la durata del processo vada a danno dell’attore che ha ragione e che, durante il tempo occorrente per



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

l'accertamento in via ordinaria del suo diritto, è esposto al rischio di subire un danno irreparabile (cfr. la sentenza 25 maggio 2000, n. 165, che a sua volta richiama le seguenti precedenti pronunce: sentenza 24 luglio 1998, n. 336; sentenza 7 novembre 1997, n. 326; ordinanza 12 luglio 1996, n. 249; sentenza 23 giugno 1994, n. 253; sentenza 26 giugno 1985, n. 190).

Ciò nonostante, il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro ritiene che l'esame dello "schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario" da parte delle competenti Commissioni parlamentari di Camera e Senato costituisca un'opportunità per proporre al Legislatore delegato dei miglioramenti all'intervento normativo di modifica dell'attuale diritto positivo.

Proposte relative alla revisione della disciplina degli interpelli.

1. Impugnabilità immediata della risposta sfavorevole all'interpello "disapplicativo" (art. 6 dello schema di decreto).

L'art. 6, comma 1, dello "schema di decreto legislativo" prevede l'impugnabilità differita della risposta negativa alla disapplicazione di una norma "antielusiva", cioè l'esercizio da parte del contribuente dell'azione giurisdizionale è posticipata al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento, che potrà essere oggetto di ricorso unitamente alla predetta risposta negativa.

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro, invece, ravvisa la necessità di concedere al contribuente la facoltà di impugnare immediatamente il rigetto alla disapplicazione della norma "antielusiva" dinanzi al giudice tributario, considerati i seguenti fattori: 1) l'obbligatorietà dell'interpello finalizzato alla disapplicazione di specifiche norme "antielusive"; 2) la risposta negativa produce, comunque, l'immediato effetto di incidere sulla condotta del contribuente in sede di dichiarazione dei redditi, benché il contribuente può disattenderla (cfr. Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 5 ottobre 2012, n. 17010) e 3) la risposta negativa fa sorgere un



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

preciso interesse a ottenere una pronuncia giurisdizionale che chiarisca, con forza di giudicato, il regime tributario in concreto applicabile.

2. Estensione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale e della motivazione "rafforzata" nei casi di risposta negativa all'interpello "probatorio" (art. 6 dello schema di decreto).

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro, considerato che l'interpello "probatorio" consiste nel richiedere all'Agenzia delle entrate un parere sulla sussistenza delle condizioni o sull'idoneità degli elementi probatori offerti dal contribuente ai fini dell'adozione di un determinato regime fiscale, ritiene opportuno che gli obblighi del contraddittorio endoprocedimentale e della motivazione "rafforzata", imposti all'Agenzia delle entrate nell'esercizio del potere di accertamento relativo all'applicazione di norme "antielusive", vengano previsti anche quando il potere di accertamento consista nel disconoscimento di un determinato regime fiscale usufruito dal contribuente nonostante la risposta negativa ricevuta a seguito dell'interpello "probatorio".

Proposte per la revisione della disciplina del processo tributario.

1. L'assistenza tecnica dei contribuenti dinanzi alle Commissioni tributarie (art. 9, comma 1, lett. e), dello schema di decreto – art. 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro non condivide l'ampliamento della categoria dei soggetti abilitati alla difesa tecnica del contribuente nel processo tributario ai lavoratori dipendenti dei CAF e delle relative società di servizio, per le controversie che scaturiscono dagli adempimenti posti in essere dagli stessi centri di assistenza fiscale.



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

Solo alla stregua di un approccio superficiale, infatti, tale ampliamento potrebbe considerarsi positivo nella prospettiva del contribuente, nel senso, cioè, di una più ampia di scelta del proprio difensore tecnico.

In realtà, l'ampliamento della categoria dei soggetti abilitati alla difesa tecnica del contribuente nel processo tributario ai lavoratori dipendenti dei CAF e delle relative società di servizio va a discapito della necessaria la qualità della difesa del contribuente nel processo tributario, in considerazione della crescente complessità del diritto tributario sostanziale e della specificità del diritto processuale tributario, che richiedono un'elevata sensibilità tecnico-giuridica da parte del difensore e che solo una particolare preparazione e un continuo aggiornamento possono dare.

2. Le spese del giudizio (art. 9, comma 1, lett. f), dello schema di decreto – art. 15 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Il Legislatore delegato, nel novellare l'art. 15 del D.Lgs. n. 546 del 1992, prevede espressamente che il giudice tributario, su istanza dell'altra parte, condanna la parte soccombente che ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, oltre che alle spese, anche al risarcimento dei danni liquidati, anche d'ufficio, nella sentenza.

Nel silenzio dell'attuale testo del citato art. 15, invece, la condanna da "lite temeraria" viene riconosciuta in applicazione del combinato disposto dell'art. 96, comma 1, del codice di procedura civile e dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, secondo cui *«I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile»*.

Sempre nel silenzio dell'attuale testo del più volte citato art. 15, tuttavia, il giudice tributario, proprio in forza dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, può, laddove non sussistano i presupposti stringenti della condanna da "lite temeraria" previsti dall'art. 96, comma 1, c.p.c., condannare la parte soccombente, oltre che alle spese di giudizio, al pagamento di una somma



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

equitativamente determinata, in forza dell'art. 96, comma 3, del c.p.c., secondo cui *«In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata»*.

Ebbene, poiché alla luce del combinato disposto del “nuovo” art. 15 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell'attuare art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 il giudice tributario difficilmente potrà applicare la disposizione recata dall'art. 96, comma 3, del c.p.c., il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro reputano necessario prevedere espressamente nel “nuovo” art. 15 che il giudice tributario, in assenza dei presupposti della condanna da “lite temeraria”, può comunque condannare la parte soccombente, oltre che alle spese di giudizio, al pagamento di una somma equitativamente determinata.

3. L'istituto del “reclamo – mediazione” (art. 9, comma 1, lett. l), dello schema di decreto – art. 17-bis del D.Lgs. 546 del 1992).

L'art. 10 della legge delega n. 23 del 2014 non prevede, tra i principi e i criteri direttivi a cui si deve conformare il Legislatore delegato nel rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente, alcuna estensione dell'istituto del “reclamo – mediazione” agli atti degli Enti locali e dell'Agente della riscossione e alle controversie catastali. Tale estensione, pertanto, non trovando espressa copertura nell'art. 10 della legge delega n. 23 del 2014 è a rischio di declaratoria di illegittimità costituzionale.

Entrando nel merito dell'estensione dell'istituto del “reclamo – mediazione” agli atti emessi dall'Agente della riscossione, il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro ritengono che il testo normativo debba essere più chiaro, nel senso di prevedere espressamente che tali atti sono reclamabili solo se il contribuente li impugna deducendo vizi propri.



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

Il Legislatore delegato, nel silenzio dell'attuale testo dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 (cfr. pagina trentuno della relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo *de quo*), ha deciso di comprendere espressamente le controversie sui rimborsi nell'ambito oggettivo di applicazione del procedimento di "reclamo – mediazione", dando copertura normativa alla posizione espressa dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 9/E del 19 marzo 2012.

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro, invece, per le ragioni di seguito indicate, è dell'avviso che le impugnazioni dei dinieghi espressi o taciti alle istanze di rimborso debbano essere escluse dall'ambito applicativo dell'istituto deflattivo in questione.

In primo luogo, perché, come anche osservato dalla Corte Costituzionale nelle sentenze 24 febbraio 1995, n. 56 e 23 novembre 1993, n. 406, in materia di rimborsi su accertamenti documentali una volta che questi siano stati compiuti con esito negativo a seguito della presentazione dell'istanza di rimborso, non si profilano esigenze che possano giustificare il differimento dell'esperibilità dell'azione giudiziaria. In altri termini, dopo che l'Ente impositore ha rigettato espressamente o tacitamente l'istanza di rimborso, subordinare la procedibilità del ricorso avverso il diniego espresso o tacito alla restituzione dei tributi all'esperimento di un ulteriore procedimento amministrativo ("reclamo – mediazione") appare come un inutile aggravio e differimento per l'esercizio da parte del contribuente del diritto di difesa.

In secondo luogo, l'esclusione del diniego tacito alla restituzione dei tributi dall'ambito oggettivo degli atti reclamabili si giustificerebbe anche alla luce dell'obbiettiva difficoltà del contribuente ad includere una proposta di mediazione nell'atto ricorso, in quanto egli non conosce le motivazioni del rigetto dell'istanza di rimborso.

4. Il perfezionamento della conciliazione giudiziale "fuori udienza" e in "udienza" (art. 9, comma 1, lett. s) e t), dello schema di decreto – artt. 48 e 48-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992).



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

La vigente disciplina della conciliazione giudiziale dispone che la definizione conciliativa della controversia, diversa da quella instaurata con l'impugnazione di un diniego espresso o tacito opposto ad un'istanza di rimborso, si perfeziona con il versamento dell'importo complessivamente dovuto a titolo di tributo, interessi e sanzioni o con il versamento della prima rata.

Il legislatore delegato, nel riformare la disciplina della conciliazione giudiziale, stabilisce in via generale e, quindi, anche per le controversie non da rimborso, che la conciliazione "fuori udienza" si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo e che la conciliazione giudiziale "in udienza" si perfeziona con la redazione del processo verbale.

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro ritiene più corretto che il momento di perfezionamento della conciliazione giudiziale continui ad essere ancorato, per le controversie diverse da quelle derivanti dall'impugnazione di un rifiuto espresso o tacito di un'istanza di rimborso, al versamento dell'importo totale dovuto o della prima rata, in quanto tale adempimento è maggiormente espressivo dell'effettiva volontà del contribuente stesso a definire in via agevolata la controversia.

Del resto, il momento di perfezionamento della definizione agevolata del rapporto tributario continua ad essere individuata nella data di versamento dell'intero importo dovuto o della prima rata negli altri istituti deflattivi del contenzioso tributario, quali il procedimento di accertamento con adesione (cfr. l'art. 9 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) e, anche dopo l'intervento normativo in esame, nel procedimento di mediazione tributaria (cfr. il "nuovo" art. 17-bis, comma 6).

5. Il giudizio di rinvio a seguito di sentenza della Corte di Cassazione (art. 9, comma 1, lett. bb), dello schema di decreto – art. 63 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Il Legislatore delegato, andando oltre il perimetro dei principi e dei criteri direttivi fissati dalla legge delega n. 23 del 2014, è intervenuto, con l'art. 9, lett. bb), dello schema di decreto legislativo



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

in esame, a modificare l'art. 63, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, riducendo da un anno a sei mesi il termine perentorio entro cui, a seguito della sentenza con cui la Corte di cassazione rinvia la causa alla Commissione tributaria provinciale o regionale, la causa deve essere riassunta dinanzi alla Commissione tributaria regionale o provinciale.

Trattandosi di un palese eccesso di delega e di un altrettanta palese violazione dell'art. 76 della Costituzione, il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro chiede l'espunzione della norma recata dall'art. 9, lett. b) dal testo definitivo del decreto legislativo recante misure per la revisione delle discipline degli interpelli e del contenzioso tributario.

6. Sentenze revocabili e motivi di revocazione (art. 9, comma 1, lett. cc), dello schema di decreto – art. 65 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro ritiene che l'art. 65 del D.Lgs. n. 546 del 1992, oltre alla riformulazione del comma 1 tesa ad eliminare le incertezze interpretative a cui aveva dato luogo il testo vigente, si presti ad un'ulteriore modifica chiarificatrice relativa al motivo di ricorso per revocazione di cui all'art. 395, n. 5), del c.p.c.

Nello specifico, si propone, positivizzando la posizione della dottrina e della maggior parte della giurisprudenza di merito, di consentire il ricorso per revocazione ex art. 395, n. 5), del c.p.c. anche quando la sentenza emessa dalla Commissione tributaria regionale è contraria ad altra precedente avente autorità di cosa giudicata tra lo stesso Ente impositore e un coobbligato in solido del contribuente, al fine, così, di evitare un irragionevole contrasto tra giudicati relativi al medesimo rapporto obbligatorio di imposta.

7. L'esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente (art. 9, comma 1, lett. gg), dello schema di decreto – art. 69 del D.Lgs. n. 546 del 1992).



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

Il giudice tributario, come emerge dal “nuovo” art. 69, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, può subordinare il pagamento di somme in favore del contribuente, ove le stesse siano diverse dalle spese di lite e di importo superiore ad euro 10.000,00, alla prestazione di idonea garanzia, anche tenuto conto della solvibilità del contribuente.

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro ritiene che la previsione di una garanzia come eventuale *conditio sine qua non* affinché vengano pagate le somme dovute al contribuente presenti tre negatività: 1) si incrementano nell'immediato i costi del contenzioso tributario a carico del contribuente; 2) si rischia di annacquare il principio di esecutività delle sentenze delle commissioni tributarie e 3) l'esecutività effettiva delle sentenze delle commissioni tributarie viene fatta dipendere anche dalla solvibilità del contribuente, con evidente violazione dell'art. 3 della Costituzione.

Non solo, la norma così come elaborata *de iure condendo* non regola l'accertamento da parte del giudice tributario delle condizioni di solvibilità del contribuente e non pone alcun onere probatorio in capo all'Ente impositore o all'Agente della riscossione.

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro, pertanto, ritiene che la previsione della prestazione di una garanzia debba essere espunta dal testo finale dell'art. 69 del D.Lgs. 546 del 1992.

8. Il pagamento in pendenza del giudizio tributario delle sanzioni amministrative irrogate con l'avviso di accertamento.

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro ritiene che l'attuazione complessiva della Legge delega n. 23 del 2014 possa essere l'occasione per riformare la riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie in pendenza del giudizio tributario, oggi possibile nella maggior parte dei casi solo dopo il deposito della sentenza della Commissione tributaria provinciale che ha, almeno parzialmente, confermato l'atto impositivo e, in alcuni casi, anche prima di tale deposito.



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

La tutela effettiva del diritto di difesa del contribuente esigerebbe che l'Ente impositore possa riscuotere le sanzioni amministrative solo dopo che il giudice tributario ha **definitivamente accertato la violazione di norme tributarie**.

Non sfugge certamente a Codesta Commissione parlamentare come già la riscossione, frazionata o meno, del tributo in pendenza del giudizio rappresenti una lesione alla condizione di parità in cui dovrebbero trovarsi le parti processuali, tanto è vero che la stessa Corte Costituzionale, nella sentenza 26 aprile 2012, n. 109, riconosce, pur non dubitandone della legittimità costituzionale, che la disciplina della riscossione frazionata del tributo in pendenza del giudizio tributario «è *dettata prevalentemente a tutela dell'amministrazione*».

La riscossione delle sanzioni amministrative, prima di un definitivo accertamento giudiziale del rapporto giuridico tributario, rappresenta, evidentemente, una tutela sproporzionata delle ragioni dell'Ente impositore.

9. Entrata in vigore delle disposizioni dello schema di decreto legislativo relativo all'atto del Governo n. 184 (art. 12, comma 1).

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro è dell'opinione che anche le disposizioni in materia di esecuzione provvisoria delle sentenze e di esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente (art. 9, comm1, lett. ee) e gg)) debbano entrare in vigore al 1° gennaio 2016, poiché non sembrano sussistere valide ragioni per giustificare il differimento della loro entrata in vigore al 1° gennaio 2017, come testimonia il silenzio, sul punto, della relazione illustrativa.



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

Atto di Governo n. 185

Semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione.

Il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro ritiene esprimere una valutazione sostanzialmente positiva in riferimento allo “ schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle risorse in materia di riscossione” ritenendolo redatto in attuazione dei principi contenuti nella Legge delega 11 marzo 2014, n. 23.

L'articolato sembra infatti voler sostanzialmente favorire il contribuente nella definizione dei pagamenti per carichi tributari attraverso la semplificazione delle procedure razionalizzando nel contempo le metodologie di rateizzazione.

Ciò nonostante si ritiene utile sottoporre alcune osservazioni e suggerimenti in riferimento a particolari specifiche articolazioni dello schema legislativo.

1. Sospensione legale della riscossione.(art.1)

Il richiamo all'art. 3, comma 1, lettera a) della legge delega n. 23/2014 nella previsione di “attuare una complessiva razionalizzazione e sistemazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento dei tributi” può far comprendere la soppressione della lettera f) del comma 538 dell'art.1 della legge 24 dicembre 2012 n. 228, condivisibile poiché l'ipotesi residuale contenuta nella medesima, considerata la sua generalità, sembra inquadrabile nelle precedenti lettere.

Potrebbe invece risultare inopportuna la generica previsione dell'inammissibilità della reiterazione della dichiarazione di cui al comma 538 prevedendo invece che l'inammissibilità operi solo qualora la dichiarazione sia fondata sui medesimi motivi, ritenendola invece ammissibile in presenza di eventuali nuove motivazioni intervenute nel frattempo.



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

2. Rateazione delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo e accertamento dell'Agenzia delle Entrate. (art. 2)

Il presente articolo, i cui contenuti sono finalizzati a ridurre il divario esistente in materia di rateazione delle somme dovute a seguito delle comunicazioni degli esiti e di alcuni istituti definatori dell'accertamento nonché a semplificare gli adempimenti del contribuente coerentemente ai principi di cui all'art. 6 comma 5 della Legge 23/2014, potrebbe a ns. avviso esprimere ancora di più la propria efficacia qualora fosse ancora più ridotto il divario esistente tra la rateazione riferibile a carichi iscritti a ruolo o la cui titolarità sia ancora dell'Agenzia delle Entrate.

Questa considerazione anche in riferimento ai contenuti della relazione tecnica redatta a corredo dello schema di decreto di cui trattasi, dove a commento dell'incremento della riscossione registratasi negli ultimi anni sene individua la sua principale ragione nelle facilitazioni in materia di dilazione di pagamento dimostrando che una dilazione più vantaggiosa incrementa i pagamenti.

3. Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate. (art. 3)

Il richiamo all'art. 6, comma 5, lettera d, della legge delega i cui principi prevedono l'introduzione di disposizioni volte ad ampliare l'ambito applicativo della rateizzazione dei debiti tributari potrebbe risultare ancor più efficace qualora si operi una estensione a 15 giorni nel caso di tardivo pagamento della prima rata.

Restrittivo ci sembra il termine di cinque giorni individuato al punto b del comma 3 dell'aggiunto art 15 – ter in riferimento appunto alle cause di “lieve inadempimento”.

Altrettanto opportuno, nell'ottica di uniformare la disciplina della decadenza della rateizzazione, riterremmo modificare in due rate trimestrali non pagate il limite dal quale par prescindere la decadenza.



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

4. Termini per la notifica della cartella di pagamento. Casi Particolari.(art.4)

L'introduzione della lettera c-bis al comma 1 dell'art 25 del D.P.R. 602/73 relativa alla notifica delle cartelle di pagamento conseguenti agli inadempimenti di cui all'art. 15- ter pur rispondendo ad esigenze di ordine sistematico, facendo decorrere il termine triennale dalla scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione mentre sarebbe più razionale che il termine triennale decorra invece dall'intervenuta decadenza prevista dalla legge.

5. Concentrazione della riscossione nell'accertamento (art.5)

L'art. 6, comma 5, lettera b della Legge delega prevede l'introduzione di meccanismi automatici per la concessione della dilazione di pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione sussistendo evidenze di obiettive difficoltà e anche ove la riscossione sia concentrata nell'atto di accertamento.

Nella fattispecie si ritiene opportuno non assimilare il definitivo accertamento, originato dal giudicato, con accertamenti resi esecutivi per non essere stati impugnati dal contribuente che invero potrebbe essere stato indotto in tale comportamento dalle più svariate circostanze anche talvolta non imputabili alla propria volontà (es. avviso non recapitato).

6. Dilazioni di pagamento (art. 10)

Le modifiche apportate all'articolo 19 del D.P.R. n. 602/1973, traendo origine dall'attuale grave congiuntura economica, risultano ancor più apprezzate laddove intendono snellire le procedure di concessione di rateizzazione per il pagamento delle somme iscritte a ruolo.

La modificazione del comma 1-quater del medesimo art. 19 che subordina l'iscrizione dell'ipoteca e del fermo amministrativo rispettivamente in riferimento all'art.77 e all'art. 86, per il mancato accoglimento della richiesta di rateazione da parte dell'agente, dovrebbero meglio specificare che tali previsioni fanno riferimento solo per le domande di rateazione riferibili a carichi tributari



Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro

superiori a euro 50.000/00 per i quali sarà necessario documentare la temporanea situazione di difficoltà.

Suggeriamo inoltre una più approfondita valutazione delle motivazioni che hanno portato alla sostituzione della lettera c) del comma 3 dell'art. 19 in esame, in quanto l'avvenuta riduzione da otto a cinque del numero di rate impagate necessarie a determinare la decadenza della rateazione, parrebbe eccessivamente gravosa per il contribuente nonché incoerente con gli espressi richiami all'art. 6, comma 5, della Legge delega.
