



- Iscritta Elenco Associazioni c/o Ministero della Giustizia (Art. 26 D.Lgs. 206/2007)
- Iscritta Elenco Associazioni Ministero Sviluppo Economico (Legge n. 4/2013)
- Iscritta Elenco Nuove Professioni CNEL al n. 67
- Aderente CNA Professioni
- Socio UNI
- Aderente Confederazione Sindacale Italiana delle Libere Associazioni Professionali (CONSAP)
- Legalmente riconosciuta D.P.R. 361/2000 • Reg. Pers. Giuridiche di Roma n. 63/2001

Presidenza Nazionale
tel./fax 099 7304810
presidenza.nazionale@iltributarista.it

SENATO DELLA REPUBBLICA
AUDIZIONE
VI COMMISSIONE FINANZE E TESORO

Roma, 15 Luglio 2015

Osservazioni

Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (AG n. 184)

Premessa

Lo schema di decreto legislativo proposto ha l'obiettivo di riformare l'istituto dell'interpello, con l'intenzione di rafforzare la cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, al fine di costruire un rapporto fondato sul dialogo e sulla reciproca collaborazione, nonché di semplificare il processo tributario e potenziare tutti quegli strumenti deflativi utili ad evitare l'inizio di un processo.

Revisione della disciplina degli interpelli

Circa la revisione dell'interpello si condivide l'impianto del provvedimento teso ad eliminare le varie forme di interpello "obbligatorio", che hanno gravato i contribuenti di maggiori oneri.



L'istituto dell'interpello è stato previsto quale forma di tutela del contribuente a fronte di interpretazioni non sempre univoche di una disposizione avente natura tributaria. La fonte originaria dell'istituto, quindi, va ricercata nell'ambiguità della norma o nella infelice formulazione della stessa.

Per questo si ritiene auspicabile una maggiore attenzione e cura nella fase di stesura di ogni provvedimento al fine di renderlo di facile applicazione, mediante la riduzione di tutti i possibili spazi interpretativi, e fornire quindi "certezza del diritto" al cittadino.

Non dobbiamo dimenticare che alcune sacche di elusione o di evasione fiscale derivano proprio dalla poca chiarezza del testo normativo, il quale lascia, come detto, ampio spazio interpretativo e comportamentale.

Detto questo e volendo comunque garantire il cittadino-contribuente sulla corretta interpretazione di una disposizione, si ritiene opportuno individuare in un soggetto terzo, rispetto alle parti, il destinatario dell'istanza di interpello. Tale terzietà potrebbe configurarsi nel Giudice monocratico presso ogni Commissione tributaria con il quale sia addirittura possibile, dopo aver presentato una motivata e suffragata istanza, addivenire anche ad un contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria per risolvere il dubbio interpretativo. Dopo il confronto con le parti, il giudice monocratico stabilisce il comportamento legittimo da adottare. Va sicuramente, a nostro avviso, evitato che il parere sia emesso da un soggetto in conflitto di interessi,



quale può essere l'Agenzia delle entrate, il cui compito è quello di garantire le entrate tributarie.

Osservando come la giurisprudenza si è espressa rispetto alle opposizioni agli interpelli negativi emessi dall'Agenzia delle entrate, si può notare che la maggior parte delle sentenze sono state favorevoli alle tesi espresse dai contribuenti confermando l'importanza delle osservazioni che in questa sede formuliamo circa l'eventuali modifiche all'impianto di questo istituto.

In sintesi riteniamo fondamentale che un testo normativo sia sempre chiaro e di facile applicazione e che l'eventuale interpretazione circa la correttezza del comportamento che l'interpellante propone di adottare sia affidata ad un soggetto terzo rispetto all'Amministrazione finanziaria a cui compete, indiscutibilmente, il compito della vigilanza sul rispetto delle norme tributarie.

Per quanto riguarda i termini di presentazione dell'istanza di interpello si ritiene troppa restrittiva la proposta contenuta nel 2° comma dell'articolo 2 che li individua nel termine di presentazione della relativa dichiarazione. Infatti nel nostro ordinamento giuridico-tributario sono previste le dichiarazioni integrative ed il ravvedimento operoso, a mezzo dei quali il contribuente può correggere comportamenti precedentemente assunti.

Altro aspetto riguarda l'articolo 3, primo comma, lettera g). Si ritiene che tutti i professionisti che possono redigere la contabilità dei clienti, compilare ed inviare le loro dichiarazioni, abbiano le conoscenze e le competenze tecnico-giuridiche per



poter assistere e rappresentare il proprio cliente anche nella fase dell'interpello. Non si può dimenticare che l'incarico professionale di consulenza tributaria è imperniato in un rapporto fiduciario del cliente verso il professionista.

In merito all'articolo 5, si ritiene eccessivamente rigido l'impianto della inammissibilità. Infatti esso contrasta con l'articolo 10 della stessa L. 212/2000, il quale afferma che il rapporto tra il cittadino e la Pubblica Amministrazione è improntato alla collaborazione.

Il 1° comma dell'articolo 6 suscita qualche dubbio di costituzionalità. Infatti, con l'interpello è sempre l'Agenzia delle Entrate ad esprimere un parere comportamentale. Di conseguenza non si può impedire al contribuente di rivolgersi ad una figura terza quale il Giudice tributario. Così come formulata, la norma costringerà il contribuente ad utilizzare meno l'interpello (in quanto atto non impugnabile) ricorrendo con più frequenza al giudice tributario.

Condivisibile ed opportuna appare la modifica apportata dall'articolo 7 all'articolo 113 del DPR 917/1986. È stato correttamente eliminato l'interpello e stabilito in quali casi si può accedere ad un regime di favore.

Corretta appare anche la modifica contenuta sempre nell'articolo 7 alla permanenza del consolidato fiscale (ex. Articolo 124 del Tuir) a seguito di operazioni di fusione.

Per la rimanente parte dell'articolo 7 vi sono gli inserimenti nelle varie disposizioni della possibilità per il contribuente di accedere all'istituto dell'interpello. Istituto che



la nostra Associazione ritiene superato da una più precisa e puntuale formulazione delle norme tributarie così come precedentemente osservato.

Per quanto riguarda l'articolo 8 si ritiene opportuno evitare un'eccessiva proliferazione di decreti e di provvedimenti individuando già nella norma gli enti che sono titolati a ricevere gli interpelli e quelli che devono emanare i provvedimenti conseguenti. Sarà poi un regolamento interno all'Agenzia delle entrate a disporre l'iter procedurale di ogni singola istanza.

In conclusione si condivide il passaggio da un sistema incentrato sulla necessità di una compiuta verifica amministrativa "*ex ante*" di determinate fattispecie ad un sistema basato sulla responsabilizzazione del contribuente, al quale viene riconosciuta la possibilità di verificare in autonomia la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per l'accesso a specifici regimi fiscali o per la disapplicazione di determinate disposizioni antielusive. In particolare si ritiene positivo il superamento dell'interpello preventivo nel caso di richiesta di disapplicazione delle disposizioni relative alla disciplina delle società di comodo che, peraltro, dovevano già formare oggetto di riscrittura secondo i principi delle Legge Delega.

Revisione delle disposizioni attinenti il contenzioso tributario

L'articolo 9 della bozza di decreto legislativo prevede una serie di modifiche alle disposizioni sul contenzioso tributario alle quali si propone di aggiungere e/o modificare alcuni aspetti.



Prima di tutto in tema di giurisdizione tributaria, si ritiene opportuno che le **Commissioni tributarie siano chiamate a dirimere le controversie attinenti tutti i tributi e contributi che vengono quantificati e liquidati nelle dichiarazioni fiscali.**

È assurdo che i contributi dovuti agli enti previdenziali debbano essere oggetto di controversia dinnanzi al Giudice ordinario del Lavoro. Poichè i contributi previdenziali sono determinati sulla base dell'imponibile fiscale, appare opportuno, corretto ed equo che l'eventuale contenzioso non sia duplicato: prima dinnanzi alla Commissione Tributaria, per i tributi, e poi dinnanzi al Giudice del Lavoro per i contributi.

Con riferimento alla riscrittura dell'articolo 12 del D.Lgs. 546/1992, si ritiene opportuno prima di tutto innalzare ad **almeno 5.000 euro** il limite di valore della controversia ai fini dell'obbligatorietà dell'assistenza tecnica.

Tuttavia si ritiene importante non solo il mero incremento delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio personalmente, ma anche ampliare il novero dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle Commissioni tributarie, riaprendo le liste ora bloccate, come pure ammettendo alla difesa altri soggetti adeguatamente certificati. E' doveroso, infatti, segnalare l'ingiustificata esclusione dei tributaristi (o consulenti tributari) qualificati ai sensi della legge 14 gennaio 2013, n. 4 e certificati secondo la norma UNI 11511. Tale norma definisce il tributarista (o consulente tributario) quale figura professionale che fornisce consulenza ed opera, con la



propria competenza tecnica, nei settori tributario, fiscale, amministrativo ed aziendale, sia in ambito pubblico sia in ambito privato. Vale la pena anche rimarcare che questi professionisti, al momento, sono gli unici che possono, sul mercato italiano, vantare una certificazione di competenze ottenuta da un ente assolutamente terzo, qual è per l'appunto l'ente di certificazione accreditato da Accredia, da rinnovare annualmente sulla base della permanenza degli standard qualitativi professionali previsti dalla citata norma e spendibile in ambito europeo ed internazionale. Pertanto, l'ampliamento dei soggetti che possono difendere i contribuenti dinanzi alle Commissioni tributarie, da un lato risponde alle esigenze di riconoscimento delle adeguate professionalità operanti nel settore e dall'altro contribuisce ad aumentare e migliorare l'offerta di servizi professionali con innegabili vantaggi in termini di riduzione dei costi della difesa tributaria per cittadini ed imprese.

Si ritiene di condividere l'impianto normativo attinente le spese di giudizio, plaudendo, in particolare al comma 2-octies che premia i tentativi di conciliazione giudiziale.

Bene anche l'introduzione dell'articolo 16-bis al D.Lgs. 546/1992 circa l'utilizzo della tecnologia ed in particolare della Posta Elettronica Certificata.

Auspicabile sarebbe anche l'introduzione del processo fiscale telematico che, potrebbe non necessitare di particolari strumenti, potendosi impennare nella comunicazione fra le parti a mezzo della posta elettronica certificata.



Quindi, si suggerisce l'inserimento nel terzo comma dell'articolo 16 del D.Lgs. 546/1992 della previsione di invio del ricorso a mezzo posta elettronica certificata. Stessa previsione potrebbe essere inserita nell'articolo 22 del medesimo decreto per la costituzione in giudizio.

Qualche osservazione ci si permetta di esprimerla con riferimento alla mediazione tributaria descritta nel nuovo articolo 17-bis.

Positiva ci appare l'estensione di tale istituto deflattivo a tutti gli enti impositori - compresi Regioni, Province e Comuni - ciò avrà, infatti, un significativo impatto positivo nei confronti dei contribuenti, i quali potranno giungere ad una rapida definizione del contenzioso avverso gli atti di minor valore, senza dover aspettare i lunghi tempi di attesa di un processo tributario.

Tuttavia si ritiene opportuno suggerire d'innalzare a 50.000 euro il limite di valore per l'obbligatorietà della mediazione.

Richiederebbe inoltre una modifica il 4° comma dell'articolo 17-bis nel quale viene individuato nel medesimo Ente impositore il soggetto titolato ad analizzare la mediazione. Si ritiene difficile giudicare se stessi, pertanto potrebbe essere demandato ad un Giudice monocratico, non dipendente dell'Ente che ha emesso l'atto in contestazione, il tentativo di conciliazione fra le parti. In questo modo sarebbe superato il problema sottolineato dalla stessa norma nel quarto comma, ultimo periodo, dove "per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa". Un



“Mediatore” esterno si ritiene sia sempre garanzia di autonomia, terzietà ed imparzialità.

Con riferimento alle modifiche all’articolo 18 si reputa inutile l’indicazione della categoria a cui appartiene il difensore incaricato e del tipo di incarico ricevuto prevista alla lettera m), punto 2, lettera a) e b).

In tema di sospensione dell’atto impugnato si plaude alla previsione dell’immediata comunicazione alle parti della concessione della sospensione in sede di udienza.

Meritava, al contrario, una maggiore puntualizzazione nel primo comma dell’articolo 47 la qualificazione di “danno grave ed irreparabile” oggetto di contrastanti interpretazioni da parte dei diversi Collegi giudicanti le cui conseguenze ricadono esclusivamente sul ricorrente. Spesso accade che la sospensione non venga concessa in quanto è prevista la possibilità di rateizzare il debito con il concessionario della riscossione. Ma non è questa la funzione della norma: essa concede al Giudice il potere di sospendere una riscossione potenzialmente ingiusta (quando l’atto impugnato è infondato) che arrecherebbe un danno patrimoniale al contribuente non più ristorabile con una successiva sentenza favorevole.

Positivamente si accoglie la nuova formulazione degli articoli 48, 48-bis e 48-ter attinenti la conciliazione extragiudiziale ed in udienza. Importantissima la previsione conciliativa in sede di appello che in precedenza non era ammessa. Corretta si reputa anche la diversificazione del sistema sanzionatorio fra la conciliazione in primo grado rispetto a quella in appello.



Si suggerisce di individuare un procedimento di mediazione fra le parti nella conciliazione giudiziale. In tal caso il Collegio giudicante potrebbe conferire incarico ad uno dei giudici componenti al fine di promuovere la definizione della vertenza. Potrebbe essere interessante prevedere “un tentativo bonario di conciliazione” che abbia lo scopo di far comprendere alle parti la conformità giuridica del proprio comportamento fiscale in modo da evitare più gravi conseguenze. Questo tentativo bonario si porrebbe come approccio innovativo alla risoluzione delle controversie tributarie.

Si segnala, inoltre, che nella novella normativa manca una specifica previsione sanzionatoria per la conciliazione extragiudiziale.

A nostro parere appare anche necessario, con riferimento alle modalità di pagamento delle somme scaturenti dalla conciliazione, prevedere:

- ◆ La possibilità di effettuare pagamenti mensili, anziché solo trimestrali: le rate mensili risultano di più semplice gestione da parte del contribuente;
- ◆ Un periodo di dilazione superiore rispetto alle 8 o 12 rate trimestrali.

La riscrittura dell'articolo 52 compiuta nella lettera v) dell'articolo 9 del decreto in analisi va completamente condivisa. Infatti va a normare, anche in sede di appello, la sospensione giudiziale della riscossione provvisoria che era assente nel precedente testo, ma che veniva di fatto attuata per effetto di un giudicato costante che riconosceva applicabile al procedimento tributario quello civile.



Si accoglie favorevolmente l'introduzione nel contenzioso tributario dell'articolo 62-bis volto a prevedere la possibilità di sospendere l'esecutività della sentenza di appello qualora venga presentato ricorso per cassazione.

Allo stesso modo risulta opportuna oltre che indispensabile la previsione dell'articolo 62-ter che rende esecutive le sentenze. Infatti spesso accade che, in pendenza di giudizio ma con sentenza favorevole al contribuente, alcuni uffici dell'Agenzia delle entrate si rifiutino di sospendere la riscossione provvisoria invocando la non definitività della sentenza.

Le modifiche all'articolo 68 delle norme sul contenzioso risultano puntuali e necessarie per meglio definire i rapporti di credito-debito fra le parti.

Importante e positiva è la modifica apportata all'articolo 69. Si ritiene però che, nel caso in cui l'Ente impositore debba rimborsare i tributi riscossi, la soglia di 10.000 euro, al superamento della quale il giudice può richiedere al contribuente di fornire una garanzia, sia troppo esigua. A nostro avviso potrebbe essere congrua la somma di euro 50.000.

Così sono da accogliere positivamente le modifiche all'articolo 70 che sicuramente semplificano il procedimento ed integrano la procedura rendendola applicabile ad ogni ente impositore. La previsione del comma 10-bis aggiunto all'articolo 70 riduce i costi del giudizio introducendo la figura del giudice monocratico.

Sempre al fine di conferire maggiore tutela ai contribuenti, si sarebbe potuto prevedere che, in caso di ricorso avverso un accertamento esecutivo (ex articolo 29



del D.L. n. 78 del 2010), l'esecuzione forzata sui beni restasse sospesa fino alla emanazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale. Attualmente, la sospensione dell'azione esecutiva è limitata ad un periodo di 180 giorni dalla data di affidamento dell'incarico ad Equitalia per la riscossione delle somme in pendenza di giudizio (ex articolo 29, comma 1, lettera b), del citato D.L. n. 78 del 2010). Qualora la sentenza della Commissione tributaria provinciale sia parzialmente o totalmente favorevole al contribuente dopo l'avvio dell'azione esecutiva, ossia dopo il decorso dei 180 giorni, i danni causati sul suo patrimonio potrebbero essere irreversibili.

Modifiche all'ordinamento giudiziario-tributario (D.Lgs. 545/1992)

Le modifiche apportate dall'articolo 11 del decreto in esame alle disposizioni inerenti l'organizzazione degli organi di giustizia tributaria di cui al Decreto Legislativo 545 del 31/12/1992 sono da condividere in quanto meglio determinano l'organizzazione dell'apparato giudiziario, individuano con maggiore puntualità le incompatibilità, la vigilanza ed il sistema sanzionatorio.

Si propone l'istituzione della figura del giudice monocratico per le vertenze di minore entità, qualificabili come tali quelle per cui il valore della lite non sia superiore ad euro 10.000. Tale figura dovrebbe essere prevista solo nel primo grado di giudizio. In questo modo si potrebbe velocizzare il processo tributario nelle cause minori, così come già avviene nel processo civile innanzi al Giudice di pace.



La figura del giudice monocratico potrebbe, come già precedentemente suggerito, essere utilizzata nell'ambito della procedura di mediazione tributaria.

**Il Presidente Nazionale
Dott. Roberto Falcone**