



SENATO DELLA REPUBBLICA
VI COMMISSIONE PERMANENTE FINANZE E TESORO

***AUDIZIONE NELL'AMBITO DELL'INDAGINE CONOSCITIVA SUGLI
ORGANISMI DELLA FISCALITÀ E SUL RAPPORTO TRA CONTRIBUENTI E
FISCO - ATTO DEL GOVERNO N. 99 "SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO
RECANTE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SEMPLIFICAZIONI FISCALI"***

Roma, 30 Luglio 2014



SOMMARIO

Premessa	Pag. 3
Riflessioni e considerazioni sul rapporto fisco-contribuenti	
- Lo stato di attuazione dello Statuto del Contribuente	Pag. 5
- Contrasto all'evasione fiscale	Pag. 9
- Riforma delle sanzioni tributarie	Pag. 10
- Riforma della giustizia tributaria	Pag. 12
- La mediazione tributaria	Pag. 13
Semplificazione – schema decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali - Atto del governo n. 99	
- Dichiarazioni precompilate - Spese vitto e alloggio del professionista	
- Regime fiscale Società tra Professionisti - Dichiarazione di successione	
- Modelli INTRA - Regime forfettario determinazione IVA	Pagg.15-18
D.L. n. 91 del 24/06/2014 – “Decreto competitività”	
- Modifiche alle disposizioni societarie contenute nel Codice Civile (art. 20 commi 7 e 8)	Pag. 18



Signor Presidente, Onorevoli Senatori,

Vi ringrazio, innanzitutto, a nome dell'Associazione che ho l'onore di rappresentare, per l'opportunità concessa di esprimere in questa importante sede le nostre considerazioni in merito al delicato problema dei rapporti Fisco-contribuenti.

A tale proposito, l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente ha costituito, senza alcun dubbio, un momento importante per il nostro sistema fiscale codificando alcuni dei principi generali dell'ordinamento tributario che avrebbero dovuto indirizzare non solo la produzione normativa, ma anche l'agire dell'amministrazione finanziaria.

Un'occasione per una riflessione sull'effettivo stato di attuazione di tali principi ci era già stata offerta essendo invitati alla specifica audizione di questa stessa Commissione Permanente nell'ambito dell'indagine condotta dalla Corte dei conti (Relazione illustrativa del 29 maggio 2007) che affrontava in particolare *lo stato di attuazione dello Statuto e dell'obiettivo di ottimizzazione del servizio per i contribuenti-utenti*, da cui si potevano già rilevare molte occasioni di mancato rispetto dei principi statutari, in dispregio delle garanzie di legalità e di civiltà che questi ultimi mirano ad assicurare nei difficili rapporti con il Fisco.

L'Associazione Nazionale Commercialisti ha da sempre segnalato le violazioni dei principi statutari che ancora oggi, nonostante sia trascorso più di un decennio dalla sua entrata in vigore e siano intervenute numerose pronunce della Suprema Corte sulla valorizzazione del suo contenuto precettivo, continuano a perpetrarsi a danno dei contribuenti, a causa dei reiterati abusi della decretazione d'urgenza, della retroattività delle leggi tributarie, solo per citarne alcune.

Non si può accettare che tali violazioni diventino abituali e sistematiche, giacché in tal modo si calpestano i diritti dei contribuenti, si prevarica il cittadino in favore dello Stato-apparato, si compromette il tasso di civiltà del nostro ordinamento giuridico e del nostro stesso sistema sociale.

Anche perché se è vero, come ha sottolineato più volte la Suprema Corte e ribadito la Legge delega n. 23/2014 che lo Statuto non fa altro che rendere espliciti



dei valori che sono immanenti e impliciti nella Carta costituzionale, è evidente che una violazione ripetuta delle sue disposizioni diventa un *vulnus* per gli stessi principi inviolabili sanciti dalla Costituzione.

L'Associazione Nazionale Commercialisti auspica che sia restituito al più presto al Legislatore il ruolo istituzionale che gli è proprio, anche attraverso la revisione dell'impianto e della struttura stessa dello Statuto, al quale si ritiene debba essere, almeno in parte, attribuita natura e forza di legge costituzionale.

Un effettivo miglioramento del rapporto di fiducia tra fisco e contribuenti, infatti, non può che passare attraverso la predisposizione di un sistema fiscale improntato al riconoscimento del primato dei diritti del contribuente-utente, da concretizzarsi in un codice unico che disciplini i principi e gli istituti comuni ai vari tributi e in norme più semplici e certe ed in aliquote più adeguate e proporzionate.

Per raggiungere tale obiettivo un ruolo decisivo non potrà che essere attribuito alla categoria dei commercialisti e degli esperti contabili riattivando al più presto tavoli tecnici di confronto e, più in generale, rafforzando gli strumenti di consultazione preventiva con le categorie interessate.

Il Presidente dell'Associazione Nazionale Commercialisti

(dott. Marco Cuchel)

1. Lo stato di attuazione dello Statuto dei diritti del contribuente

Ad oltre dieci anni dall'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, il bilancio è tutt'altro che positivo: i principi di civiltà fiscale contenuti nella legge n. 212 del 2000 ed accolti con estremo favore da contribuenti ed operatori del settore, sono stati, infatti, più volte disattesi, non solo dall'Amministrazione finanziaria, ma anche e soprattutto dallo stesso Legislatore che non ha esitato a derogare a molte delle sue prescrizioni, confermando, in tal modo, l'inaccettabile situazione di squilibrio dei rapporti in materia fiscale nell'interesse di uno Stato che non esita a far ricadere sui propri cittadini il costo delle proprie inefficienze.

A questo proposito è utile rammentare come all'epoca dell'introduzione in Italia dello Statuto, una "*Carta dei diritti del contribuente*" era già presente in numerosi Paesi dell'OCSE (Francia, Regno Unito, Olanda e Spagna, etc.): già dal 1990, infatti, quest'ultimo organismo raccomandava agli Stati membri di regolamentare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti stabilendo alcuni principi fondamentali quali il diritto alla certezza, alla riservatezza, il diritto all'informazione, all'istituzione di difensori civici e quello all'integrità patrimoniale e ad essere indennizzati per le maggiori imposte indebitamente pagate (OCDE, "*Droit et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans les Pays de l'OCDE*", Parigi, 1990).

Nella Carta dei diritti del contribuente italiana il nostro Legislatore, forse per rimediare al ritardo con il quale ha adottato uno Statuto in materia tributaria, non si è limitato a sancire i diritti dei contribuenti (artt. 5 – 12), ma ha, altresì, codificato doveri e vincoli sia del legislatore che dell'Amministrazione finanziaria, ed ha posto a difesa di tale sistema di norme (*espressamente qualificate dal legislatore quali principi generali dell'ordinamento tributario*) (art. 1), il divieto di deroga tacita e con leggi speciali.

Tuttavia, come è ormai a tutti evidente viste le ripetute violazioni perpetrate, la tecnica normativa utilizzata per attribuire allo Statuto una valenza di "*norma sulla normazione*", non è bastata a riequilibrare il rapporto Stato-contribuenti ed ha anzi



ancor di più evidenziato l'atteggiamento di "prevaricazione" del legislatore/esattore nei confronti del cittadino/contribuente, per mere esigenze di gettito.

E', pertanto, quanto mai opportuno rivedere l'impianto e la struttura stessa dello Statuto, al quale l'Associazione ritiene debba essere almeno in parte attribuita **natura e forza di legge costituzionale**, al fine di ribadire la centralità nel nostro ordinamento dei principi fondamentali ed inderogabili nello stesso contenuti, in particolare quelli in tema di produzione normativa in materia tributaria.

Contestualmente, e in ottemperanza ai principi statutari di chiarezza e semplificazione, dovrebbe, altresì, ripensarsi all'istituto dell'**interpello**, riconducendo le diverse tipologie attualmente vigenti nell'ordinamento tributario ad un'unica procedura, eventualmente differenziando le risposte dell'Amministrazione finanziaria quanto agli effetti che producono in capo al contribuente-istante (in tal senso anche l'art. 6, co. 6 L. n. 23/2014)

Quanto, infine, alla funzione da attribuire in quest'opera di revisione ai professionisti economico-contabili, a questi ultimi non potrà non riconoscersi un ruolo di collaborazione attiva nell'aggiornamento del sistema impositivo, introducendo l'obbligo della loro consultazione preventiva, sia ai fini dell'elaborazione della normativa fiscale che della predisposizione delle successive modalità applicative.

La proposta

Al fine di rendere più sicura la coerenza ed il rispetto delle previsioni contenute nello Statuto l'Associazione Nazionale Commercialisti ritiene si dovrebbe:

- a) attribuire rango costituzionale ai principi recati dai primi articoli dello Statuto contenenti i principi generali in tema di produzione normativa in materia tributaria, in particolare quelli relativi:
 - 1) al ricorso a norme interpretative solo in casi eccezionali;
 - 2) alla non retroattività delle disposizioni tributarie, con conseguente espressa previsione della decorrenza delle modifiche introdotte dal periodo di imposta successivo a quello in corso dalla data di approvazione delle stesse;
 - 3) al divieto di istituire nuovi tributi con decreto legge;

- 4) al rispetto del principio di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie quanto alle modalità di redazione e di successiva modifica degli enunciati normativi;
- 5) al divieto di introdurre nuovi adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dall'adozione dei provvedimenti attuativi;
- 6) al divieto di proroga dei termini di prescrizione e di decadenza dell'azione accertatrice da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il ruolo della categoria dei dottori commercialisti e degli esperti contabili nell'aggiornamento e nella manutenzione del sistema impositivo

Lo Statuto dei diritti dei contribuenti, nella sua veste rinnovata e rinforzata dalla presente proposta è, tuttavia, solo il punto di partenza per la realizzazione di un sistema di fiscalità equo ed evoluto in grado di garantire il rispetto delle quattro massime di giustizia ed utilità che enunciava Adam Smith alla fine del Settecento nel suo trattato *“La ricchezza delle nazioni”*- ossia quelli di proporzionalità del prelievo, certezza delle regole impositive, agevolezza nell'adempimento, minimizzazione dei costi del sistema – principi che si ritiene dovrebbero guidare tutt'oggi l'azione del legislatore e dell'amministrazione finanziaria nella disciplina e nell'attuazione della funzione impositiva.

L'ordinamento tributario, dunque, deve essere costituito da regole semplici e certe che favoriscano la *tax compliance* del contribuente.

Determinante in questo settore è, quindi, il ruolo che potranno e dovranno assumere i commercialisti ed esperti contabili, figure per loro natura in grado di rilevare e segnalare le inadeguatezze del sistema e di proporre le giuste e dovute correzioni.

In qualità di professionisti intermediari tra Pubblica Amministrazione e contribuenti, i commercialisti dovrebbero, pertanto, essere chiamati a partecipare all'aggiornamento ed alla manutenzione del sistema impositivo, prendendo l'avvio dall'auspicabile quanto improcrastinabile stesura dei Testi Unici, ossia dal sistematico ed organico riordino della disciplina attualmente vigente.

A tal fine, potrebbe finalmente darsi attuazione alla proposta già formulata da questa stessa VI Commissione in occasione dell'indagine sullo stato di attuazione dello



Statuto del Contribuente compiuta nel corso dell'anno 2007, ossia di costituire una Consulta permanente dei professionisti intermediari fiscali, al fine di predisporre uno strumento di studio e approfondimento per valutare con cadenza periodica e in via preventiva le problematiche concernenti l'elaborazione della normativa fiscale, le modalità applicative e le tipologie di collaborazione nonché di garantire la redazione e l'applicazione della normativa fiscale con modalità sempre conformi ai principi statutari.

Si ritiene, infatti, che solo attraverso una fattiva collaborazione finalizzata alla generale semplificazione e razionalizzazione del sistema tributario tra amministrazione e operatori del settore sarà possibile ricondurre il rapporto impositivo in un ambito equo e collaborativo favorendo, in questo modo, il contenimento di quei fenomeni evasivi determinati dalla diffusa percezione di un Fisco ingiusto e vessatore che addossa sui contribuenti il peso dell'inadeguatezza della propria struttura senza offrire, per contro, una gestione efficiente ed efficace del bene comune.

Più in generale, quanto ai rapporti tra i professionisti economico-contabili e Agenzia delle Entrate, deve in questa sede evidenziarsi l'importanza degli accordi di cooperazione e collaborazione avviati dai singoli Ordini territoriali tendenti a ridurre i costi di intermediazione a carico degli studi professionali, soprattutto in relazione alle problematiche di accesso ai servizi di *front-office*.

L'ultima indagine dell'Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (IRDCEC) condotta nel marzo 2012 ha mostrato quanto siano apprezzati dalla categoria i servizi offerti dal canale CIVIS, indicato come un positivo modello di evoluzione di tali rapporti (il 63% del campione di circa 2.000 commercialisti giudicava utile o molto utile il canale).

Non altrettanto positivo è stato, invece, il giudizio espresso circa la fase del contraddittorio e la riorganizzazione degli uffici territoriali. Anche in questo caso, dalla creazione di un tavolo di lavoro e di confronto permanente tra professionisti ed Agenzia, potrà venire non soltanto una valida risposta a tali problematiche ma anche il miglioramento dei rapporti tra i due interlocutori istituzionali.



2. Contrasto all'evasione fiscale

Come è noto, il nostro paese presenta una pressione fiscale particolarmente elevata (43,8% nel 2013 e 44,3% nel 2012), ben al di sopra della media Ue-27 (40,6% nel 2012) e più elevata anche della media Ue-15 (41,3% nel 2012), in crescita nell'ultimo decennio ed ormai in linea con quella dei paesi scandinavi, tradizionalmente caratterizzati da un welfare particolarmente evoluto, che nell'ultimo quinquennio stanno progressivamente riducendo per renderlo maggiormente sostenibile in tempo di crisi.

Nel 2013, la pressione fiscale nel nostro Paese è risultata più bassa di 0,5 punti percentuali a causa di una caduta del PIL nominale di 7 miliardi di euro rispetto al 2012, nonché in ragione di un calo delle entrate fiscali di 5,6 miliardi dovuto alla riduzione del gettito delle imposte indirette, in particolare dell'IVA, legata al cattivo andamento del ciclo economico che ha depresso in modo particolare il potere di acquisto dei consumatori e ridotto significativamente i consumi.

Il calo delle entrate e della pressione fiscale non è stato, però, dettato da una riduzione della spesa pubblica, dato che la spesa primaria, cioè la spesa al netto degli interessi sul debito, è aumentata di 1,5 miliardi a causa, soprattutto, di un maggior volume di spesa per le prestazioni sociali in denaro.

Ad una pressione fiscale così elevata, e probabilmente ingiustificata visto il livello di welfare offerto alla collettività, si associa **un'evasione fiscale** tra le più elevate in Europa.

Nella classifica europea (Ue-15) della pressione fiscale 2012, l'Italia si colloca al sesto posto dietro Danimarca (49,1%), Belgio (48%), Francia (47%), Austria e Svezia (44,8%), mentre nella classifica dell'evasione fiscale, sempre Ue-15, l'Italia (21,1%) si colloca al secondo posto dopo la Grecia (23,6%).

Attentamente combinati questi due dati conducono ad un'osservazione elementare, ovvero che la **pressione fiscale reale**, ossia quella che pesa effettivamente sull'area dell'economia regolare, rappresentata da chi dichiara per intero i redditi percepiti, sia in Italia molto più elevata. Secondo i dati dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, elaborati per la prima volta nel 2002 e pubblicati mensilmente nell'Osservatorio economico, la **pressione fiscale reale**

colloca l'Italia al primo posto della classifica europea (Ue-15) con il valore di 54% per l'anno 2012.

Dal punto di vista normativo, il contrasto all'evasione fiscale nel nostro Paese è stato perseguito facendo ricorso all'utilizzo di sistemi di indicizzazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo, come gli studi di settore e il redditometro, e più recentemente con l'introduzione di limiti al contante e l'incentivazione all'utilizzo della moneta elettronica. Non v'è dubbio che entrambi gli strumenti rappresentano un modo per ridurre i confini dell'evasione fiscale, ma non sono ancora noti i costi e i benefici arrecati dagli stessi. Vi sono, invece, altre modalità di contrasto all'evasione che andrebbero attentamente analizzate e introdotte nel sistema, tra cui il ricorso al conflitto di interessi.

Nell'articolazione delle politiche antievasive occorrerebbe prestare, poi, particolare attenzione all'analisi del sommerso economico, così come quantificato dall'Istat. Vi è, infatti, come osservato anche dall'IRDCEC nei documenti sull'analisi dell'economia sommersa, una tipizzazione del sommerso economico che andrebbe meglio approfondita per calibrare gli interventi antievasivi. In particolare, bisognerebbe approfondire la distinzione tra sommerso da evasione o da extraprofitto e sommerso da sopravvivenza, distinzione fondamentale per comprendere l'entità e il carattere strutturale dell'evasione fiscale italiana che non ci pare sia mai stata attentamente presa in considerazione.

Nelle analisi statistiche, infatti, si tende spesso a confondere il sommerso da sopravvivenza con l'economia informale che nel nostro Paese, come in tutti i paesi più industrializzati, si è ridotto al livello fisiologico del 2-3%. Esiste, invero, un'ampia fetta di sommerso da sopravvivenza che andrebbe trattato con adeguate politiche di emersione che non possono che far leva su misure di sviluppo imprenditoriale e produttivo invece che repressive.

3. Riforma delle sanzioni tributarie

Per quanto attiene la revisione delle sanzioni penali tributarie, contenuta nella L. n. 23/2014 (*legge delega*), l'Associazione esprime un giudizio favorevole in merito alla necessità di modificare la disciplina relativa al **raddoppio dei termini di**



accertamento, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia di reato, di cui all'art. 331 c.p.c., effettuato entro la scadenza del termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento. Tale modifica, infatti, raggiungerebbe il lodevole obiettivo di fronteggiare il rischio di un uso distorto della denuncia penale da parte degli uffici, al mero fine di estendere abusivamente i termini per l'accertamento dei tributi.

A nostro avviso, tuttavia, si reputa altresì necessario un intervento, in tempi brevi, sull'attuale sistema delle sanzioni amministrative tributarie, con specifico riferimento alla disciplina inerente **la responsabilità del professionista**. Si è dell'avviso infatti che sia improcrastinabile un intervento normativo mirato al fine di spostare l'eventuale sanzione tributaria (soprattutto quando applicata in misura proporzionale al tributo evaso) dal professionista a colui che ha effettivamente tratto vantaggio dal comportamento illegittimo nei confronti del Fisco. Si tratterebbe, in sostanza, di porre in essere un intervento normativo analogo a quello operato in occasione della precedente legge delega fiscale (L. n. 80/2003).

Come noto, in quella sede l'art. 2, co. 1, lett. 1) della delega ha previsto che *«la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione»*. Tale principio sino ad oggi ha trovato puntuale recepimento solo con riferimento alle sanzioni irrogate agli enti collettivi dotati di personalità giuridica (art. 7 L. n. n. 269/2003), mentre qualora si attuasse la più volte invocata modifica normativa, il contribuente cui venisse irrogata in prima battuta una sanzione amministrativa, potrebbe poi rivalersi sul commercialista o l'esperto contabile per quanto ingiustamente addebitatogli in caso di errore o mancanza di quest'ultimo. In questo caso, infatti, la polizza assicurativa sulla responsabilità professionale interverrebbe a copertura di eventuali danni arrecati dal professionista nello svolgimento del proprio mandato.

In base alla normativa attualmente in vigore, al contrario, nonostante l'introduzione di un generalizzato obbligo di assicurazione professionale, risulta impossibile per il commercialista avere una copertura totale del rischio legato alla propria attività. Sul punto è noto l'orientamento manifestato dall'ISVAP con la Circ. n. 246/1995 in base quale è stato ritenuto nullo, ex art. 1438 c.c., il contratto di assicurazione a copertura



del pregiudizio economico connesso all'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie. Ciò significa che qualora dovessero verificarsi casi di siffatta natura, nonostante gli oneri subiti per far fronte al generalizzato obbligo di assicurazione professionale, il commercialista o l'esperto contabile coinvolto dovrà attingere le risorse per fronteggiare le sanzioni irrogate dal proprio patrimonio personale.

4. La riforma della giustizia tributaria

Con riferimento al progetto di revisione del contenzioso tributario di cui all'art. 10 L. n. 23/2014, l'Associazione esprime un parere favorevole in ordine all'adozione di norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, finalizzate anche ad assicurare la terzietà dell'organo giudicante.

L'evoluzione storica degli organi che amministrano la giustizia tributaria è stata caratterizzata dal graduale e fondamentale passaggio da organi di natura amministrativa ad organi di tipo giurisdizionale. Tuttavia, non può non osservarsi come tale cammino intrapreso a suffragio della terzietà del giudice tributario sia ancora in parte incompiuto, considerato che l'organizzazione amministrativa delle Commissioni tributarie fa ancora capo ad una Direzione generale del Dipartimento delle Finanze (la Direzione della giustizia tributaria).

Da tale assetto amministrativo consegue che l'organizzazione delle risorse economiche e la gestione del personale delle Commissioni tributarie fanno ancora capo al Ministero titolare degli interessi oggetto in contestazione dinanzi i giudici tributari. Parimenti a ciò che già avviene per le giurisdizioni penali, civili e amministrative, si è dell'avviso che l'assoluta indipendenza del giudice non vada assicurata solamente sotto il profilo decisionale, ma anche a monte nell'organizzazione amministrativa degli organi deputati all'esercizio della funzione. Sempre nell'ottica del conseguimento dell'obiettivo di una giustizia tributaria efficiente ed efficace, gestita da un apparato autonomo, professionale e altamente specializzato, si accoglie con favore l'intenzione manifestata nella legge delega di incrementare la qualificazione professionale dei componenti delle Commissioni tributarie. Obiettivo che, a nostro avviso, potrebbe meglio raggiungersi mediante la previsione di un incarico a tempo pieno, con contestuale adeguamento alla dignità

della funzione anche dello status giuridico e dei corrispettivi economici riconosciuti ai giudici togati.

Di contro, in merito all'assistenza tecnica, l'Associazione Nazionale Commercialisti esprime parere contrario all'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi le Commissioni tributarie. E ciò non a tutela di un presunto interesse corporativo, bensì a garanzia del contribuente che non debba vedersi affidata la propria difesa in giudizio a soggetti privi delle competenze tecniche necessarie a rilevare, sin dai primi gradi di giudizio, eventuali vizi procedurali e processuali degli atti impugnati e non solo eccezioni relative al merito della pretesa impositiva.

Peraltro, il regime tassativo di preclusioni processuali che regola il nostro contenzioso, determinerebbe l'impossibilità di sanare, nei successivi gravami, una difesa svolta solo in parte nei precedenti gradi di giudizio, il tutto con conseguente inaccettabile quanto incostituzionale mutilazione del diritto di difesa del contribuente. Parimenti, non può accogliersi con favore la proposta di adozione di un organo giudicante a composizione monocratica in relazione a controversie di *"modica entità"* e *"non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale"*. Risulta di tutta evidenza, infatti, come l'introduzione di un giudice unico sia una misura ostativa alla necessaria composizione pluralistica delle corti tributarie, in funzione anche dell'interdisciplinarietà delle competenze tecniche che la materia richiede.

Infine, ci sembra che rispondano a pieno all'esigenza di garantire una giustizia tributaria efficiente ed efficace il rafforzamento e la razionalizzazione degli istituti della conciliazione giudiziale e della tutela cautelare, anche mediante l'estensione della loro applicazione a tutti i gradi di giudizio.

5. La mediazione tributaria

Anche a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, co. 611, lett. a) L. n. 147/2013 che ha trasformato - per gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere dal 2 marzo 2014 - la presentazione del reclamo da condizione di ammissibilità a condizione di procedibilità, l'istituto disciplinato dall'art. 17 *bis* D.Lgs. n. 546/1992 deve essere



ancora oggetto di ulteriori interventi prendendo spunto dalla mediazione civilistica, con l'introduzione della figura del mediatore professionista, appositamente formato, e la costituzione di appositi organismi di mediazione tributaria, così da garantire l'indispensabile ruolo di terzietà nella procedura.

Sempre in relazione all'istituto del reclamo, una volta prevista, sempre dalla Legge di stabilità (L. n. 147/2013) la moratoria della riscossione a seguito della presentazione dell'istanza e per tutta la durata della stessa, un altro problema che resta ancora da affrontare è quello relativo al trattamento da riservare alla cartella di pagamento, atto non reclamabile, in quanto atto della riscossione di pretese già formulate con precedenti provvedimenti, salvo che il contribuente non voglia impugnare la cartella per censurare vizi del ruolo e, quindi, riconducibili all'attività dell'Agenzia.

In questo caso sino ad oggi è stato onere del contribuente presentare ricorso contro la cartella, e reclamo contro il ruolo, nonché di coordinare le eventuali due costituzioni in giudizio, l'una per la parte del ricorso riguardante l'attività dell'Agente della riscossione, l'altra quella dell'Agenzia, chiedendo poi la loro riunione ex art. 29 D. Lgs. n. 546/1992, in caso di insuccesso del reclamo, ovvero la cessazione della materia del contendere, nel caso opposto.

Anche in questo caso è indispensabile un intervento legislativo che fughi i paventati rischi di inammissibilità per difetto di legittimazione ed estenda la soluzione proposta a tutti i casi in cui il contribuente intenda impugnare un atto presupposto del quale contesti la mancata precedente notifica (ad es. impugna la cartella per denunciare l'omessa notifica dell'avviso di accertamento).

6. Semplificazione – schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali

La semplificazione del nostro sistema tributario è un obiettivo che perseguono tutti i Governi ma i fatti vanno in direzione opposta rispetto alle dichiarazioni. Se in Francia esistono 6 mila leggi in materia fiscale e in Spagna 8 mila, in Italia la normativa fiscale raggiunge la cifra record di 120 mila provvedimenti normativi.

La somma di tutte queste norme ha un costo per i contribuenti perché comporta una moltiplicazione degli adempimenti ed un aggravio amministrativo per imprese e,



soprattutto, professionisti tenuti ad adeguare le proprie procedure interne ed i relativi software all'enorme mole di dati richiesti dall'Amministrazione e alle specifiche tecniche rilasciate dall'Agenzia delle Entrate, spesso con grave e colpevole ritardo rispetto alle scadenze previste.

L'Agenzia con il comunicato stampa del 3 luglio 2013 ha illustrato il "pacchetto semplificazioni" con il quale garantiva una riduzione degli adempimenti in via amministrativa, rilevatosi del tutto inadeguato.

Molte sono comunque le nostre proposte da attuare e non recepite dall'Agenzia, come ad esempio:

- dichiarazione IRAP con UNICO e non più invii separati;
- abrogare l'obbligo di vidimazione dei libri sociali, così come non è più previsto per il libro giornale e per il libro degli inventari;
- eliminare il Modello F23 sostituendolo con il Modello F24;
- eliminare il Modello INTRA Servizi perché non in linea con la Direttiva 2006/112/Ce;
- eliminare il modello 770 sostituito dall'invio telematico dei CUD e delle certificazioni dei lavoratori autonomi;
- eliminare il Modello INE;
- abrogare la comunicazione annuale dati IVA in quanto si tratta di informazioni già fornite con la dichiarazione IVA

Nello schema di decreto legislativo contenente disposizioni in materia di semplificazione fiscale - Atto del Governo n. 99 sottoposto all'esame delle commissioni parlamentari - **all'Art. 1 del Capo I** è prevista, a partire dal 2015, l'introduzione della dichiarazione 730 precompilata da parte dell'Agenzia delle Entrate. E' questa una misura attraverso la quale si intende perseguire una semplificazione dell'attuale sistema fiscale, con il conseguente miglioramento del rapporto del contribuente con il fisco. **Se gli obiettivi dell'intervento sono più che meritevoli e il loro raggiungimento certamente auspicabile, per quanto riguarda i risvolti pratici e la portata effettiva dei benefici che i contribuenti potranno ricevere, si ravvisano non poche perplessità.**



Le dichiarazioni precompilate non sono sicuramente immuni da errori. Può accadere benissimo, infatti, che la situazione del contribuente in possesso dell'Amministrazione Finanziaria non sia in linea e quindi aggiornata rispetto alla sua situazione effettiva.

L'integrazione con aggiunta di dati, eventualità questa quasi scontata (difficile pensare, infatti, che il contribuente non abbia sostenuto una spesa sanitaria oppure una liberalità), prevede, nel caso ci si avvalga dell'assistenza del professionista abilitato, che da parte di quest'ultimo sia apposto il visto di conformità, con tutte le responsabilità che tale atto comporta.

Per i professionisti non è certo la responsabilità a costituire il problema, ma il riconoscimento del ruolo di cui li si investe nel momento in cui si presenta la necessità di sopperire ad evidenti lacune e malfunzionamenti del sistema, senza che sia opportunamente previsto un equo corrispettivo. Del resto, **l'Art. 6 del Capo I** dell'Atto del Governo n. 99 prevede un esplicito impegno in questo senso, da attuarsi con "l'emanazione di un decreto ministeriale".

Pertanto, si ravvisa l'opportunità dell'abolizione dell'obbligo dell'apposizione del visto relativo alle dichiarazioni 730 precompilate "integrative" da parte dei professionisti intermediari oppure il riconoscimento di un compenso adeguato a tale assunzione di responsabilità. Quest'ultima, in ogni caso, dovrebbe essere esplicitamente ricondotta unicamente a professionisti intermediari iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili riconoscendo ai medesimi un ruolo di "sussidiarietà" dello Stato per determinati adempimenti.

Lo sforzo anche economico che l'Amministrazione porrà in essere nel produrre milioni di dichiarazioni precompilate non genererà benefici tali da giustificare l'operazione nella sua complessità (rapporto costi sostenuti / beneficio percepito dai contribuenti).

Infine, deve essere evidenziata la totale illogicità della disposizione laddove prevede, oltre il pagamento delle sanzioni, anche il pagamento della maggiore imposta determinata dall'errore commesso e degli interessi da parte dei professionisti in luogo del contribuente. È del tutto evidente che tale previsione è in netto contrasto con il dettato costituzionale rispetto alla "capacità contributiva", richiedendo il pagamento



dell'imposta e degli interessi ad un soggetto diverso dal contribuente titolare dei redditi dichiarati, sostituendo la posizione originaria del debitore con quella del professionista che appone il visto.

All'Art. 10 del Capo I è prevista la semplificazione che consiste nell'evitare al professionista il riaddebito al cliente in fattura delle spese di prestazioni "in natura" acquistate dal committente. Si auspica, a questo proposito, un ampliamento del novero del tipo di spese anticipate che il provvedimento di semplificazione intende escludere dal riaddebito.

Con la disposizione prevista **all'Art. 11 del Capo I**, finalmente viene chiarito definitivamente il regime fiscale da applicare alle Società tra Professionisti mettendo ordine nel nuovo istituto e soprattutto evitando una possibile diminuzione di gettito contributivo alle Casse di previdenza private dei professionisti.

All'Art. 12 del Capo I le modifiche normative previste in materia di dichiarazione di successione permettono di ampliare le situazioni di esonero dalla presentazione della dichiarazione a seguito dell'innalzamento dell'importo minimo previsto, in presenza del quale ricorre l'obbligo per il contribuente.

Condizioni per l'aumento della soglia ai fini dell'esonero sono che l'eredità sia devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta; che il valore dell'attivo ereditario non sia superiore ai 100 mila euro e che l'eredità non comprenda immobili o diritti reali immobiliari. Per una maggiore semplificazione, si ritiene che ci siano i presupposti per far sì che l'esonero dalla presentazione della dichiarazione di successione si possa prevedere anche nel caso in cui l'attivo ereditario comprenda beni immobili e il suo valore sia nel limite dei 100 mila euro.

Per quanto riguarda **l'Art 23 del Capo IV**, si rileva che le norme previste per la compilazione dei modelli INTRA, pur riducendo la quantità di informazioni richieste, non semplificano a sufficienza le procedure. Auspicabile sarebbe, pertanto, adeguare tali modelli a quelli degli altri principali Paesi europei, diminuendo in misura consistente il numero di campi da compilare.

Con favore viene accolta la previsione **dell'Art. 29 del capo VI** laddove viene stabilita la detrazione forfettaria del 50% per i soggetti che optano per l'applicazione della Legge 398/91 in merito, indifferentemente, alle prestazioni di pubblicità e di



sponsorizzazione. Finalmente si è inteso semplificare una norma che ha generato nel tempo estrema incertezza e costosi contenziosi tributari.

Sono volte, almeno nelle intenzioni, alla semplificazione, come pure alla riduzione dei costi per le piccole e medie imprese, **anche le modifiche intervenute al codice civile sulle disposizioni societarie**, nell'ambito delle misure contenute nel D.L. n. 91 del 24/06/2014 ("decreto competitività"). **Nel caso specifico, si determinano delle situazioni di criticità, a seguito di alcune modifiche normative che non si sostanziano in una vera ed effettiva semplificazione del sistema.**

L'art. 20 comma 8 del provvedimento in parola prevede l'abrogazione dell'obbligo dell'organo di controllo o del revisore per le Società a responsabilità limitata quanto il capitale sociale è almeno pari a quello minimo previsto per le Società per azioni. Il comma 7 del medesimo articolo riduce la soglia minima di capitale delle Società per azioni da 120 mila a 50 mila euro. Conseguentemente a tale intervento normativo viene meno la correlazione tra capitale sociale di una Società a responsabilità limitata e l'obbligo della nomina dell'organo di controllo. Considerata la natura societaria delle Srl, che dovrebbe indurre a ritenere centrale la funzione di controllo, quale garanzia nei confronti dei soggetti terzi, la scelta che è stata operata si considera essere un grave errore. **La semplificazione e la riduzione dei costi per le imprese sono obiettivi senza alcun dubbio importanti, che non possono però realizzarsi a discapito dell'interesse generale.**