



**LE COMPETENZE DEI CONSULENTI DEL LAVORO IN
MATERIA TRIBUTARIA**

Autore:
Dario Fiori

DIPARTIMENTO SCIENTIFICO della
FONDAZIONE STUDI

Via del Caravaggio 66
00145 Roma (RM)

fondazionestudi@consulentidellavoro.it

COMPETENZE IN MATERIA FISCALE, UNA LUNGA TRADIZIONE

Il percorso dei Consulenti del Lavoro ha visto nella sua storia recente molteplici riconoscimenti da parte del Legislatore non solo in materia giuslavoristica ma anche in materia fiscale. Si tratta di una serie di disposizioni relative alla gestione della contabilità dei contribuenti ampiamente dettagliate in questo e-book.

Nell'introdurre questo pratico strumento di lavoro mi pare opportuno fissare alcuni punti fermi della storia dei Consulenti del Lavoro. La categoria, infatti, ha saputo conquistarsi strada facendo queste competenze con la formazione continua e con la naturale versatilità professionale che ci contraddistingue.

Se non la prima, ma certamente una delle più importanti attribuzioni che arriva nel 1992, è il patrocinio e la piena rappresentanza per il contenzioso davanti alle commissioni tributarie, dove dunque è possibile redigere e discutere ricorsi aventi per oggetto qualsiasi tributo. Si prosegue nel 1998 con la possibilità di rilascio del visto di conformità e asseverazione dei dati contabili delle aziende.

Condizione imprescindibile è che il professionista abbia tenuto la contabilità del soggetto che richiede il visto. Nell'effettuare i controlli si tiene conto, oltre che delle interpretazioni ministeriali, anche dei principi di revisione elaborati dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei Consulenti del Lavoro.

Ma è sicuramente nell'ultimo decennio che si è registrata un'accelerazione nel percorso di riconoscimento delle competenze fiscali in capo al Consulente del lavoro. Nel 2004, infatti, la Finanziaria stabilisce che la certificazione dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, ivi compresi quelli per il predetto personale sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo, possa essere certificata da un Consulente del Lavoro.

Ancora, sempre con la Finanziaria, nel 2006 si stabilisce che "l'attestazione di effettività delle spese sostenute ai fini fiscali è rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in

mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto nell'albo dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro”.

E poi c'è la partecipazione alla *governance* dell'Istituto per il Governo societario. E ancora, da un lato l'inclusione degli iscritti all'ordine dei Consulenti del Lavoro fra i soggetti tenuti alle segnalazioni antiriciclaggio e, dall'altro, che possono ricoprire l'incarico di commissario liquidatore in enti cooperativi fanno oggi della nostra categoria un perno centrale nelle dinamiche tributarie.

di Rosario De Luca, Presidente della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro

INDICE

CAPITOLO 1: DALLA LEGGE 12/79 AD OGGI, LE COMPETENZE ATTRIBUITE AI CDL IN MATERIA TRIBUTARIA	5
1.1 IL PERCORSO STORICO.....	5
1.2 IL DECRETO PARAMETRI N. 46 DEL 2013	8
1.3 LE NUOVE COMPETENZE: IL VISTO DI CONFORMITÀ PER IL 730 PRECOMPILATO E L'ATTESTAZIONE PER IL TAX CREDIT.	9
1.4 UN ELENCO DELLE COMPETENZE IN MATERIA FISCALE DEI CONSULENTI DEL LAVORO.....	12
CAPITOLO 2: LA GIURISPRUDENZA SULLE COMPETENZE TRIBUTARIE DEI CDL.....	16
2.1 UN ELENCO DELLA GIURISPRUDENZA SULLE COMPETENZE IN MATERIA FISCALE DEI CONSULENTI DEL LAVORO	16
2.2 LA SENTENZA DELLA CASSAZIONE PENALE, N. 11545/2012 ED IL PARERE N. 15/2012 DELLA FONDAZIONE STUDI	17
CAPITOLO 3 – GLI STRUMENTI TECNICI A DISPOSIZIONE DEL CDL: VISTO LEGGERO E VISTO PESANTE	21
3.1 IL VISTO LEGGERO DEL D.LGS. N. 241/1997.....	21
3.2 IL VISTO PESANTE	25
CAPITOLO 4 - L'ISTITUTO DELLA MEDIAZIONE TRIBUTARIA.....	38
4.1 LE NOVITÀ INTRODOTTE DALLA LEGGE N. 147/2013 (STABILITÀ 2014).	43
4.2 LE NOVITÀ INTRODOTTE DAL D. LGS. N. 156/2015.....	46

CAPITOLO 1: DALLA LEGGE 12/79 AD OGGI, LE COMPETENZE ATTRIBUITE AI CDL IN MATERIA TRIBUTARIA

1.1 IL PERCORSO STORICO

I Consulenti del Lavoro, non sono più, come si affermava negli anni ottanta e primi novanta, legittimati a svolgere attività di consulenza fiscale e contabile solo perché esse non sono attività riservate ad altre categorie professionali. Tali attività fanno ormai parte del patrimonio di competenze tipico della categoria, arricchito negli anni da numerosi fonti normative che hanno riconosciuto competenze specifiche crescenti.

Risulta interessante effettuare un *excursus* storico degli interventi del Legislatore a tal riguardo.

Infatti, ancor prima della legge istitutiva dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, già la vecchia disciplina del contenzioso tributario, contenuta nel D.P.R. n. 636 del 1972 prevedeva, che *“sia la parte che il procuratore speciale possono farsi assistere e rappresentare in giudizio da iscritti negli albi degli avvocati, procuratori, notai, dottori commercialisti, consulenti del lavoro [...]”*.

Il D.Lgs 546 del 1992, che ha riformato la disciplina del contenzioso tributario introducendo peraltro maggiori difficoltà tecniche di tipo processuale, all'art. 12, c. 2 afferma: *“sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i procuratori legali, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro [...]”*.

Tale riconoscimento legale conferma innegabilmente la competenza generale dei consulenti del lavoro in campo tributario.

Continuando nel nostro percorso, il comma 3 dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322/98 in tema di trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali include i consulenti tra i soggetti intermediari abilitati alla trasmissione delle stesse.

Ed ancora: il D. Lgs. n. 241/97 introduceva l'istituto del visto di conformità (visto leggero) e dell'asseverazione.

L'art. 35 del medesimo decreto includeva i consulenti del lavoro tra i soggetti abilitati a rilasciare visto di conformità e asseverazione.

Analizzando la materia puramente contabile, è utile citare la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 134 del 1999, che con riguardo alle dichiarazioni iva, ha precisato che i controlli preliminari per il rilascio del visto *“sono finalizzati ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute nonché nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni”* oltre alla *“verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili ed alla relativa documentazione”*. Si tratta di attività che richiedono il controllo delle scritture contabili e la verifica della loro regolarità formale: esse presuppongono quindi una specifica competenza contabile in capo ai Consulenti del Lavoro.

Nel 1997, l'art. 36 del D.Lgs. 241/97 introduce il cosiddetto *“visto pesante”*, per il quale viene richiesto che oltre a quanto previsto dall'articolo 35, si accerti l'esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali e si proceda all'asseverazione degli elementi contabili ed extracontabili rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Un'attività anche in questo caso attribuita ai CdL ed ancora più delicata della precedente, che richiede addirittura controlli di tipo sostanziale sulle scritture contabili e sulla corrispondenza di esse con i dati aziendali e con le dichiarazioni fiscali conseguenti. La norma poi specifica che i soggetti legittimati devono avere sia un'esperienza quinquennale, sia aver tenuto le scritture contabili dei contribuenti stessi nel corso del periodo d'imposta al quale si riferisce la certificazione. Vi è dunque l'espressa ed inconfutabile indicazione di legge circa la competenza dei Consulenti del Lavoro a tenere scritture contabili per conto di qualsiasi contribuente, sia esso persona fisica o giuridica.

Altro riconoscimento è stato attribuito dal D.M. Del 29 dicembre 2004, di attuazione della previsione di riserva di cui all'art. 2397 c.c. per i componenti di collegi sindacali includendo i Consulenti del Lavoro tra i soggetti legittimati a ricoprire la carica di sindaco nelle società commerciali. Ovviamente per lo svolgimento di tale ruolo, bisogna avere delle competenze

ampie in materia contabile, fiscale, lavoristica e societaria, come si può evincere dalla ratio dell'art. 2403 del c.c. che tra le mansioni del collegio sindacale include quella della vigilanza su “ [...] l'adeguatezza dell'assetto organizzativo , amministrativo e contabile adottato dalla società [...]”.

Arriviamo alla legge n. 102/09 che in sede di conversione del D.L. 78/09 ha introdotto l'obbligo del rilascio del visto di conformità, per l'utilizzo in compensazione di crediti Iva superiori ad euro 15.000 al fine di confermarne la veridicità del credito rispetto alle scritture contabili. Da notare che in tale periodo, a risposta a seguito d'interrogazione parlamentare il sottosegretario al Ministero dell'Economia, onorevole Daniele Molgora, motivava la limitazione della possibilità di rilascio del visto di conformità a determinate categorie professionali con riferimento al fatto che “l'attività di controllo formale di cui è espressione il visto, può essere richiesta solo a soggetti dotati di determinate professionalità”.

Passando ad una breve analisi della legge istitutiva n. 12 del 1979 , in particolare il secondo comma dell'art. 2, introdotto dall'art. 3 bis, c. 10 del D.L. 203/2005, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione attribuisce ai Consulenti del Lavoro competenza a svolgere “assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti non titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa di cui all'art. 34, c. 4 D.Lgs. n. 241/97”.

A un prima lettura frettolosa della norma sembrerebbe limitare la competenza dei CdL solo nei riguardi dei contribuenti non titolari di reddito di lavoro autonomo e d'impresa. In realtà, ad una lettura ed interpretazione sistematica si comprende che si tratta di una estensione di competenze, che ha voluto eliminare l'anacronistico passaggio attraverso i c.a.f. delle dichiarazioni dei contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati.

Avvicinandoci ai giorni nostri giungiamo alle importanti conferme del Decreto Parametri n. 46 del 2013, fino a giungere alle ultime competenze acquisite con il visto di conformità per i modelli 730 precompilati e con la possibilità di attestare l'effettività delle spese sostenute per l'accesso al tax credit del 30% per la riqualificazione delle strutture ricettive alberghiere.

1.2 IL DECRETO PARAMETRI N. 46 DEL 2013

Il provvedimento di approvazione dei parametri rappresenta un importante ed ulteriore riconoscimento del ruolo del Consulente del Lavoro nel panorama ordinistico italiano nonché nella capacità di assistenza globale del contribuente in materia fiscale e del lavoro. In tale Decreto Ministeriale (n. 46 del 21 febbraio 2013) infatti, viene legislativamente definita in senso positivo la competenza del Consulente del Lavoro in materia fiscale e tributaria. Infatti:

- nell'art. 2 ("Tipologia di attività"), il quale delimita l'ambito delle competenze professionali del Consulente del lavoro, alla lettera f) vengono inseriti: il contenzioso fiscale, le dichiarazioni e le prestazioni amministrative, contabili e fiscali-tributarie;
- nell'art. 3 ("Definizioni") , il quale specifica ulteriormente il senso degli adempimenti attribuibili al Consulente del lavoro, alla lettera f) viene stabilito che per «consulenza e rappresentanza tributaria» ha da intendersi: "la consulenza in qualsiasi materia tributaria e l'intervento personale, quale mandatario del cliente, presso gli uffici tributari, le commissioni tributarie e in qualunque altra sede anche in relazione alle verifiche fiscali, nonché ogni adempimento amministrativo contabile e dichiarativo".

L'art. 12, rubricato "Contenzioso fiscale, operazioni societarie, dichiarazioni e prestazioni amministrative, contabili, fiscali-tributarie e formazione del bilancio" , stabilisce che Il compenso per il contenzioso fiscale, operazioni societarie, dichiarazioni e prestazioni amministrative, contabili, fiscali-tributarie e formazione del bilancio e' liquidato utilizzando i parametri nella misura indicata, al Capo III sezione prima in rubrica, Disposizioni concernenti Dottori Commercialisti ed Esperti contabili, del decreto del Ministro della giustizia n. 140 del 20 luglio 2012 e successive modificazioni.

Si precisa che tale decreto è immediatamente applicabile ad ogni tipo di controversia, insorta tra il Consulente ed un suo cliente, avente ad oggetto la liquidazione dei compensi del Consulente stesso. Il decreto in esame viene a sostituire l'ambito applicativo, nel contesto giudiziario, prima appartenuto alle abrogate Tariffe professionali, senza intervenire, però, nella rimodulazione degli ambiti di competenze professionali dei singoli

Ordini. Ciò significa che nel D.M. 21 febbraio 2013 n. 46, in una interpretazione autentica, si prende inequivocabilmente atto che da sempre le materie specifiche elencate in materia tributaria appartengono alla competenza dei Consulenti del Lavoro.

1.3 LE NUOVE COMPETENZE: il visto di conformità per il 730 precompilato e l'attestazione per il tax credit.

1.3.1 Il visto conformità per il modello 730 precompilato

Tra le misure introdotte dal Decreto Legislativo **n.175 del 2014**, recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali, vi è la dichiarazione dei redditi precompilata, che ha fatto il suo esordio nel 2015, per i redditi relativi al periodo d'imposta 2014.

Da una parte, si tratta dell'ennesimo riconoscimento in campo fiscale ai Consulenti del Lavoro, dall'altro è doveroso sottolineare in maniera critica che il controllo dei dati contenuti nel 730 precompilato e la responsabilità in caso di inesattezze è stata ribaltata totalmente ai professionisti ed ai CAF generando un'assurda concezione del rapporto tributario, con la nascita di un conflitto tra contribuente e professionista, diventando il primo, totalmente disinteressato da quello che finirà all'interno del modello e il secondo compreso tra responsabilità intrasferibili e costi crescenti.

Tutte le inefficienze del sistema di riscossione delle maggiori imposte e sanzioni, in caso di errori, sono fatte ricadere esclusivamente sui professionisti ai quali l'Amministrazione Finanziaria richiederà le somme dovute, non dovendo così più rivolgersi all'intera platea dei contribuenti.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 26 febbraio 2015, n. 7/E che ha affrontato i punti più delicati e controversi delle nuove norme, tra cui gli adempimenti da porre in essere per il rilascio del visto, l'innalzamento della copertura assicurativa e le ricadute in termini di responsabilità per i CAF/professionisti.

Si tratta di un argomento delicato che tante critiche ha suscitato tra gli addetti ai lavori.

Infatti, il modello 730, in forma precompilata, va trasmesso solo dopo che il CAF/professionista abilitato vi abbia apposto il visto di conformità.

Ciò, a differenza di quanto previsto sino all'anno scorso, comporta l'accollarsi di precise responsabilità da parte di tali soggetti in caso di visto infedele.

In tal caso, i CAF e i professionisti abilitati sono tenuti, nei confronti dello Stato o del diverso ente impositore, al pagamento di un importo corrispondente alla somma dell'imposta, degli interessi e della sanzione, nella misura del 30%, che sarebbe stata richiesta al contribuente ai sensi dell'art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973.

Tale responsabilità è espressamente esclusa qualora l'infedeltà del visto sia stata determinata da una condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.

Se, viene presentata una dichiarazione rettificativa da parte del contribuente o una comunicazione dei dati rettificati da parte del CAF o del professionista, la responsabilità di questi ultimi è limitata al pagamento dell'importo corrispondente alla sola sanzione che sarebbe stata richiesta al contribuente.

Se il versamento è effettuato entro tale data, si applica la riduzione a 1/8 del minimo, mentre l'imposta e gli interessi restano a carico del contribuente.

L'inasprimento delle sanzioni si è reso necessario per sensibilizzare gli operatori sulla "delicatezza" di tutta l'operazione 730 precompilato (anche se poi la responsabilità non cambia se il contribuente non si avvale del precompilato), sensibilizzazione che non si limita a ciò: infatti, sono previsti:

- specifici adempimenti da porre in essere per abilitarsi al rilascio del visto;
- l'innalzamento dei massimali assicurativi per chi intende rilasciare il visto;
- una serie di controlli da effettuare per non incorrere in errori.

Di tutto ciò si occupa la circolare n. 7/E/2015.

La circolare chiarisce ed include tra i consulenti del lavoro tra i professionisti che possono apporre il visto di conformità.

Per poter rilasciare il visto di conformità, i professionisti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni devono presentare, alla Direzione regionale territorialmente competente in ragione del domicilio fiscale, una preventiva comunicazione contenente l'indicazione dei

dati personali e dei luoghi dove è esercitata l'attività, corredata della documentazione prevista dal D.M. n. 164/1999.

Chiudiamo facendo un bilancio costi/benefici per i soggetti coinvolti nell'operazione 730 precompilato:

- l'Amministrazione Finanziaria ha sicuri vantaggi sia nel caso il sistema funzioni pienamente nel tempo (accettazione totale del precompilato) sia nel caso non funzioni e tutte le dichiarazioni si trasformino in 730 compilati dai professionisti o dai CAF;
- una ristretta parte dei contribuenti, che tra l'altro coincide con la popolazione che già in passato presentava gratuitamente il 730 precompilato presso un professionista od un CAF, può godere del risparmio di tempo di trovarsi un 730 già precompilato, che dovrà comunque controllare prima di confermare. I contribuenti che non hanno conoscenze tributarie tali, da poter consapevolmente confermare o integrare un precompilato, devono necessariamente ricorrere ad un'assistenza a pagamento;
- Professionisti, CAF, sostituti di imposta e soggetti terzi hanno solo maggiori oneri (es. comunicazione telematica CU), costi e rischi.

1.3.2 Attestazione per il "tax credit" del 30% sulle spese di riqualificazione delle strutture alberghiere

I Consulenti del lavoro sono competenti ad attestare l'effettività delle spese sostenute per l'accesso al tax credit del 30% per la riqualificazione delle strutture ricettive alberghiere.

Con l'emanazione del D.M. Del 7 maggio 2015, il Governo ha stanziato 20 milioni di euro per l'anno 2015 e 50 milioni di euro per gli anni dal 2016 al 2019 e fino ad esaurimento delle risorse disponibili di ciascuno degli esercizi medesimi. Il tax credit consiste nel 30% del totale delle spese eleggibili sostenute dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2016. Tale credito d'imposta viene riconosciuto nel rispetto dei limiti di cui al regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione europea del 18 dicembre 2013 e comunque fino all'importo massimo di 200.000 euro nei tre anni d'imposta. Il credito d'imposta riconosciuto è ripartito in tre quote annuali di pari importo ed è utilizzabile entro 10 anni (art. 2946 c.c.). Per il riconoscimento

del tax credit deve essere presentata un'istanza in forma telematica, insieme all'attestazione di effettività delle spese sostenute, tramite il Portale dei Procedimenti <https://procedimenti.beniculturali.gov.it>

Nella guida (inserire link) per il tax credit riqualificazione alberghiere, redatta dal Ministero dei beni culturali, sono indicate tutte le operazioni da effettuare per ottenere la tax credit. Il legale rappresentante dell'impresa ricettiva dal 15 settembre 2015 (ore 10) al 9 ottobre 2015 (ore 16) può compilare l'istanza con la relativa attestazione di effettività delle spese sostenute sul portale dei beni culturali.

Dal 12 ottobre 2015 (ore 10) al 15 ottobre 2015 (ore 16) lo stesso conclude il procedimento di presentazione con l'invio telematico dell'istanza e dell'attestazione di effettività delle spese sostenute, già perfezionate dalle firme digitali.

1.4 UN ELENCO DELLE COMPETENZE IN MATERIA FISCALE DEI CONSULENTI DEL LAVORO

La competenza dei consulenti del lavoro in materia contabile e fiscale è oggetto di innumerevoli provvedimenti normativi attualmente vigenti.

Si tratta di una serie di disposizioni - sinteticamente esposte qui di seguito - relative alla gestione della contabilità delle imprese, che si avvalgono da sempre dei consulenti del lavoro per adempimenti in materia tributaria .

- Il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 prevede per i Consulenti del Lavoro il patrocinio e la **rappresentanza piena per il contenzioso davanti alle commissioni tributarie** , dove dunque è possibile redigere e discutere ricorsi aventi per oggetto qualsiasi tributo.
- Il D.Lgs. 28 dicembre 1998 n. 490 confermando quanto disposto dal D. Lgs 9 luglio 1997 n.241 ha attribuito ai consulenti del lavoro il **rilascio del visto di conformità e asseverazione dei dati contabili delle aziende**. Condizione imprescindibile è che il professionista abbia tenuto la contabilità del soggetto che richiede il visto. Nell'effettuare i controlli di cui

all'apposito decreto (D.M. 29. Dicembre 1999) si tiene conto, oltre che delle interpretazioni ministeriali, anche dei principi di revisione elaborati dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei consulenti del lavoro (circ. ministeriale 24 marzo 2000, n. 55/E). Quest'ultimi - predisposti dall'apposita Commissione cui hanno preso parte i consulenti del lavoro - prevedono, ovviamente, che la certificazione debba partire dalla verifica della correttezza del bilancio (che altro non è se non la chiusura dei conti delle scritture contabili) e concludersi con il controllo che le variazioni in aumento e in diminuzione del quadro RF del Modello unico siano conformi alla normativa del Testo Unico. D'altronde, la certificazione tributaria comporta indiscutibilmente il controllo dei dati contabili e, dunque, la verifica delle singole voci di cui si compone il bilancio. Anzi, più correttamente, come prevedono i principi di revisione, in sede di controllo si parte dal dato di bilancio per verificare, sulla base della chiusura dei conti e mediante il controllo delle registrazioni effettuate sui libri contabili, come si siano formate le singole voci, basandosi sulla documentazione contabile e amministrativa. Peraltro, in materia di bilancio, l'unica attività riservata è quella concernente le società quotate in borsa che sono soggette alla certificazione delle società di revisione iscritte all'albo Consob sulla base delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 136 del 31 marzo 1975 rubricato "Attuazione della delega di cui all'articolo 2, lettera a), della legge 7 giugno 1974, n. 216, concernente il controllo contabile e la certificazione dei bilanci delle società per azioni quotate in borsa".

· La legge 28 maggio 1997, n. 140 e il DM 27 marzo 1998, n. 235 hanno assegnato ai consulenti del lavoro ai fini della concessione della **agevolazioni a sostegno della innovazione industriale**, la verifica in capo alle aziende, della sussistenza delle relative condizioni.

· L'attività di "**certificazione**" dei bilanci delle imprese, ai fini della **presentazione dell'istanza di rateazione** prevista dalla Direttiva Equitalia n. Dsr/Nc/2008/012, non è riservata per legge a specifiche categorie professionali e contempla la ovvia necessità di aver redatto la relativa contabilità.

- Il comma 347 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ha stabilito che la **certificazione dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo**, ivi compresi quelli per il predetto personale sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo, possa essere certificata da un consulente del lavoro.
- La Legge 27 dicembre 2006 n. 296 c. 1091 dopo quanto già disposto dall'art. 4, comma 2, ultimo periodo, della legge 18 ottobre 2001, n. 383 (cosiddetto "provvedimento dei 100 giorni") ha stabilito (Tremonti-bis) che *"l'attestazione di effettività delle spese sostenute è rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto nell'albo dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro.*
- Il DM 320 del 29 dicembre 2004 ha individuato, secondo quanto previsto dall'art. 2397 del Codice civile, come riformulato dal Decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6 di riforma del diritto societario, le categorie professionali che possono ricoprire la **carica di sindaco nelle società commerciali** comprendendo tra queste gli iscritti nell'Albo dei consulenti del lavoro. Il sindaco ha tra i propri compiti anche quello di attestare la corretta redazione del bilancio e della Nota integrativa, la loro rispondenza alle scritture contabili, la correttezza, completezza e veridicità delle medesime.
- Il D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 annovera i Consulenti del Lavoro tra i professionisti abilitati alla **lotta al riciclaggio**, attori dunque, insieme ad altre categoria professionali, del supporto allo Stato che chiede ai consulenti di segnalare le eventuali operazioni sospette anche connesse alla materia della redazione dei bilanci dei propri clienti.
- Il consulente del lavoro è soggetto abilitato a ricoprire l'incarico di **commissario liquidatore in enti cooperativi**, ex art. 1 Legge 17 luglio 1975, n. 400. Si tratta di una procedura concorsuale vigilata da organi dello Stato, cui si applicano le procedure del fallimento. Tra i

compiti del liquidatore vi è quello di predisporre il bilancio di inizio procedura, liquidare le attività, estinguere le passività e sottoporre il rendiconto all'autorità statale.

· I consulenti del lavoro sono componenti di diritto della commissione degli **esperti per gli studi di settore**, giusta art. 10, comma 7, della legge n. 146 dell'8 maggio 1998 e costituita con decreto del 10 novembre 1998 e modificata con decreti 5 febbraio 1999, del 24 ottobre 2000, del 2 agosto 2002, del 14 luglio 2004, del 27 gennaio 2007, del 19 marzo 2009 e del 4 dicembre 2009.

· I consulenti del lavoro sono componenti dei tavoli tecnici istituiti presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze per la **riforma del sistema fiscale nazionale** suddivisi in gruppi di lavoro per:

o analisi del bilancio pubblico e del patrimonio pubblico;

o analisi delle caratteristiche dell'economia non osservata;

o analisi dell'erosione fiscale;

o analisi della sovrapposizione impositiva/agevolativa tra Stato fiscale e Stato sociale.

· I consulenti del lavoro sono costantemente convocati in audizione presso le commissioni di Camera e Senato sulle novità normative in materia fiscale. Tra le ultime convocazioni: [audizione per proposte di semplificazione sull'anagrafe tributaria](#) ed [audizione in riferimento alla Delega fiscale](#).

· I consulenti del lavoro sono soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità per i modelli 730 precompilati;

· I consulenti del lavoro sono soggetti abilitati ad attestare l'effettività delle spese sostenute per l'accesso al tax credit del 30% per la riqualificazione delle strutture alberghiere ai sensi dell'art. 2 del D.M. 7 maggio 2015.

CAPITOLO 2: LA GIURISPRUDENZA SULLE COMPETENZE TRIBUTARIE DEI CDL

2.1 UN ELENCO DELLA GIURISPRUDENZA SULLE COMPETENZE IN MATERIA FISCALE DEI CONSULENTI DEL LAVORO

Si riporta di seguito un elenco della giurisprudenza sulle competenze fiscali dei Consulenti del Lavoro

CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE CIVILE

A favore:

- n Sentenza n. 4276/1996 della sezione lavoro della Corte di Cassazione
- n Sentenza n. 15530/2008 della seconda sezione civile della Corte di Cassazione
- n Sentenza n. 18912/2009 della terza sezione civile della Corte di Cassazione
- n Sentenza n. 14085/2010 della seconda sezione civile della Corte di Cassazione

Contro:

- n Sentenza n. 21495/2007 della sezione civile della Corte di Cassazione

CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE PENALE

A favore:

- n Sentenza n. 463/1984 della sezione penale del Tribunale di Pisa
- n Sentenza n. 124/1992 della sezione penale della pretura circondariale di Tolmezzo
- n Sentenza n. 1093/1993 della sesta sezione penale della Corte di Cassazione
- n Sentenza n. 1432/1993 della sezione penale della pretura circondariale di Trieste
- n Sentenza del 01.03.1996 della sesta sezione penale della Corte di Cassazione
- n Sentenza del 23.04.1996 della sesta sezione penale della Corte di Cassazione
- n Sentenza n. 904/2000 delle sezioni penali unite della Corte di Cassazione
- n Sentenza n. 13124/2001 della sesta sezione penale della Corte di Cassazione
- n Sentenza n. 1545/2012 a sezioni unite penali della Corte di Cassazione

Contro:

- n Sentenza n. 10100/2011 della sezione penale della Corte di Cassazione

CORTE COSTITUZIONALE

A favore:

- n Sentenza n. 345 del 1995
- n Sentenza n. 418 del 1996

TAR

A favore:

- n Sentenza n. 33679 del 19-11-2010 della sezione II del Tar Lazio

2.2 LA SENTENZA DELLA CASSAZIONE PENALE, N. 11545/2012 ED IL PARERE N. 15/2012 DELLA FONDAZIONE STUDI

E' opportuno trattare l'ultimo pronunciamento della Cassazione (sezione unite penali - n. 11545/12) in materia di consulenza fiscale. La Suprema Corte fa chiarezza in materia di competenza, ribadendo il ruolo primario dei professionisti iscritti agli Ordini professionali ed il relativo rapporto tra gli stessi.

La stessa sentenza cita i Consulenti del Lavoro come soggetti ai quali è stato riconosciuto il diritto al compenso per le attività di consulenza e valutazione in materia aziendale, ritenute non riservate per legge in via esclusiva ai dottori commercialisti e ragionieri e periti commerciali, per le attività di tenuta delle scritture contabili dell'impresa, redazione dei modelli Iva o per la dichiarazione dei redditi, effettuazione dei conteggi ai fini Irap o Ici, richiesta di certificati o di presentazione di domande presso le camere di commercio, ritenute non rientranti in quelle riservate solo a soggetti iscritti in appositi albi o provvisti di specifica abilitazione.

Le attività indicate, infatti, erano comunque svolte nell'esercizio della professione di Consulente del Lavoro e, quindi, senza l'indotta apparenza di un esercizio facente capo a soggetto abilitato a professione commerciale. E' opportuno riportare le indicazioni date dalla Fondazione Studi con il parere n. 15/2012 in merito alla citata sentenza della Suprema Corte nella quale si evidenzia che, in materia contabile e fiscale, non esistono riserve esclusive e l'esercizio di dette attività non integrano il reato di cui all'art. 348 c.p. purché siano svolte con chiare indicazioni dei titoli professionali posseduti.

FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO PARERE N. 15 DEL 10.04.2012

Sugli effetti della sentenza della Corte di cassazione, Sez. Unite Penali, sent. 23/3/12, N. 11545

“Concreta esercizio abusivo di una professione, punibile a norma dell’art. 348 cod. pen., non solo il compimento senza titolo, anche se posto in essere occasionalmente e gratuitamente, di atti da ritenere attribuiti in via esclusiva a una determinata professione, ma anche il

compimento senza titolo di atti che, pur non attribuiti singolarmente in via esclusiva, siano univocamente individuati come di competenza specifica di una data professione, allorché lo stesso compimento venga realizzato con modalità tali, per continuità, onerosità e (almeno minimale) organizzazione, da creare, in assenza di chiare indicazioni diverse, le oggettive apparenze di un'attività professionale svolta da soggetto regolarmente abilitato".

Il principio (*rectius*, la lettura che talvolta si è voluto dare) ha suscitato particolare clamore. Si è parlato di pronuncia "pericolosa", di prospettive poco tranquillizzanti per i Consulenti del Lavoro. In realtà la sentenza n. 11545/2012, che pure opera la affermata *estensione* della applicazione dell'art. 348 c.p., ha una portata e può ad essa essere riconosciuto un significato obiettivamente ancor più ampio, con ricadute però da leggersi esclusivamente in termini di tutela, *tout court*, del ruolo e delle funzioni delle professioni regolamentate. Ciò peraltro nell'ambito di un filone giurisprudenziale non sconosciuto alla Corte, non a caso più volte richiamato dalla stessa Corte nell'occasione.

Le Sezioni unite tentano di risolvere il conflitto giurisprudenziale insorto in relazione alla interpretazione dell'art. 348 c.p., che punisce "*chiunque abusivamente esercita una professione, per la quale è richiesta una speciale abilitazione dello Stato*".

Nel testo sottolineato si rinviene la chiave risolutiva della determinazione dei confini del reato di esercizio abusivo di una professione, e la giustificazione della soluzione adottata dalla Corte con la sentenza de quo, superando la diatriba, talvolta speciosa, tra atti attribuiti in via esclusiva ad una particolare professione, ed atti "relativamente liberi", non attribuibili con la stessa riserva di legge.

La Cassazione conclude nel senso di tutelare in ogni caso dall'esercizio abusivo anche questa ulteriore sottocategoria, quando a compiere tale tipo di atti sia un soggetto *abusivo* in quanto sprovvisto di qualsivoglia abilitazione legale.

Questa del 23 marzo 2012 è una sentenza comunque complessa, che investe – muovendo dal campo penale – l'alveo civilistico della regolamentazione dei rapporti professionali, con ulteriori distinguo conseguenti ai rilievi connessi a quest'ultimo particolare ambito. E però

fondamenta di argini invalicabili talvolta reclamati da una particolare professione rispetto ad altra affine o con adempimenti e compiti comunque contigui, non può essere questa la chiave di lettura, obiettiva, che emerge dalla pronuncia, dalla quale è possibile in realtà ricavare, a conferma della portata del principio espresso nella massima premessa, quanto di seguito.

La questione concreta da cui è scaturita la rimessione del ricorso alle Sezioni Unite è “se le condotte di tenuta della contabilità aziendale, redazione delle dichiarazioni fiscali ed effettuazione

dei relativi pagamenti integrino il reato di esercizio abusivo della professione di ragioniere, perito commerciale o dottore commercialista, se svolte – da chi non sia iscritto al relativo albo professionale – in modo continuativo, organizzato e retribuito”.

Essa, peraltro, ne sottende un'altra, di carattere più generale, che attiene all'ambito applicativo della norma dell'art. 348 cod. pen., in riferimento in particolare al contrasto sulla delimitazione o meno di esso ai soli “atti” attribuiti in via esclusiva a una data professione.

La norma incriminatrice dell'art. 348 cod. pen., che punisce chi “abusivamente esercita una professione, per la quale è richiesta una speciale abilitazione dello Stato”, trova la propria ratio nella necessità di tutelare l'Interesse generale, di pertinenza della pubblica amministrazione, a che determinate professioni, richiedenti particolari requisiti di probità e competenza tecnica, vengano esercitate soltanto da chi, avendo conseguito una speciale abilitazione amministrativa, risulti in possesso delle qualità morali e culturali richieste dalla legge (in tal senso, testualmente, Sez. 6, n. 1207 del 15/11/1982, dep. 1985, Rossi, Rv. 167698). Il titolare dell'interesse protetto è, quindi, soltanto lo Stato, e l'eventuale consenso del privato destinatario della prestazione professionale abusiva non può avere valore scriminante.

In buona sostanza, questa la portata che in conclusione può essere assegnata alla sentenza in discorso: ampiezza applicativa dell'art. 348 c.p., ma strettamente destinata a tutelare gli interessi sottesi che lo Stato persegue con la norma medesima contro l'esercizio abusivo dell'attività professionale da parte di chi è privo di qualsiasi tipo di abilitazione. Questi i

termini del rilievo penale della fattispecie. E ciò senza che le intenzioni della Corte possano essere malintese nel senso di assegnare loro chiavi di lettura che finiscano per privilegiare una particolare categoria professionale, in relazione ad una determinata tipologia di atti, rispetto ad altra categoria regolamentata e di pari dignità.

CAPITOLO 3 – GLI STRUMENTI TECNICI A DISPOSIZIONE DEL CDL: VISTO LEGGERO E VISTO PESANTE

3.1 IL VISTO LEGGERO DEL D.LGS. N. 241/1997

Il visto di conformità, introdotto dal D.Lgs. n. 241/1997, meglio conosciuto come “visto leggero”, costituisce uno dei livelli dell’attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie, attribuito dal Legislatore, ai Consulenti del Lavoro quali professionisti abilitati in materia tributaria.

L’attestazione di conformità, già obbligatoria per la presentazione delle dichiarazioni 730 e per la compensazione dei crediti Iva di importo superiore a 15.000 euro annui, è stata ampliata con l’articolo 1, comma 574, della Legge 147/2013 (Stabilità 2014), ad altri tributi quali Irpef, addizionali, Ires, Irap, ritenute alla fonte ed imposte sostitutive.

In particolare, ai sensi dell’art. 10, comma 7, del D.L. 1º luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno l’obbligo di richiedere l’apposizione del visto di conformità di cui all’art. 35, comma 1, lettera a) del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito:

- i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui;
- nonché i contribuenti che, utilizzano in compensazione, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013, i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali e alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, per importi superiori a 15.000 euro annui.

Non è necessario apporre il visto di conformità, in caso di compensazione della stessa imposta (compensazione verticale). L’obbligo del visto riguarda, infatti, solo le compensazioni "orizzontali", cioè quelle operate tra crediti e debiti di diversa natura, d’importo superiore a 15.000 euro.

Il limite di 15.000 euro deve essere considerato in maniera autonoma per ogni tipologia di credito d'imposta.

Per cui, se esiste un credito IRPEF di € 20.000 e si utilizza in compensazione un importo superiore ad euro 15.000, è necessario che sulla dichiarazione venga apposto il visto di conformità.

Viceversa se dal Modello UNICO risultano più imposte a credito, ciascuna delle quali di importo inferiore a euro 15.000, non è necessaria l'apposizione del visto.

Per apporre il visto, il professionista deve essere inserito nell'elenco centralizzato dei soggetti abilitati all'apposizione del visto di conformità.

I soggetti interessati all'iscrizione nell'elenco dei professionisti abilitati al rilascio del visto di conformità devono inviare un'apposita comunicazione alla direzione regionale competente in ragione del proprio domicilio fiscale o alle direzioni provinciali di Bolzano e di Trento, indicando: i dati anagrafici, i requisiti professionali, il codice fiscale, la partita Iva, il domicilio e gli altri luoghi ove viene esercitata la propria attività professionale.

Alla comunicazione devono essere allegati:

- la copia conforme della polizza assicurativa prevista dall'articolo 22 del Decreto Ministeriale 164/1999;
- la dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'ordine di appartenenza;
- la dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti, elencati dall'articolo 8, comma 1, dello stesso D.M. 164, con cui si attesta di non aver riportato condanne penali per reati di natura finanziaria.

Il professionista deve essere, infine, in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni rilasciata dall' Agenzia delle Entrate.

Se il professionista esercita l'attività nell'ambito di uno studio associato la comunicazione preventiva dovrà contenere i dati di tutti gli associati, nonostante il visto sia comunque rilasciato dal singolo professionista e non dall'associazione professionale.

Per il rilascio del visto di conformità è richiesto il possesso di una polizza assicurativa della responsabilità civile, al fine di “garantire il completo risarcimento ai contribuenti dell'eventuale danno arrecato, anche di entità minima”, avente le seguenti caratteristiche:

- essere riferita alla prestazione dell'assistenza fiscale mediante apposizione del visto di conformità, “senza alcuna limitazione della garanzia ad un solo specifico modello di dichiarazione”;
- il massimale deve essere adeguato al numero di contribuenti assistiti ed al numero dei visti di conformità rilasciati. Come previsto dal D.Lgs. n. 175/2014, Decreto “Semplificazioni”, a decorrere dal 13.12.2014, il massimale è stato aumentato da € 1.032.913,80 a € 3.000.000;
- non può includere franchigie o scoperti “salvo il caso in cui la società assicuratrice si impegni espressamente a risarcire il terzo danneggiato, riservandosi la facoltà di rivalersi successivamente sull'assicurato per l'importo rientrante in franchigia”;
- deve prevedere il totale risarcimento nei 5 anni successivi alla scadenza, indipendentemente dalla causa che ha determinato la cessazione del rapporto assicurativo.

In seguito della novità introdotte dal citato Decreto “Semplificazioni” la polizza deve prevedere anche il completo risarcimento degli eventuali danni arrecati all'Erario commessi nello svolgimento dell'attività di assistenza fiscale.

Da un punto di vista operativo, per la compilazione del modello Unico PF 2015, nel frontespizio dove è prevista la sezione "Visto di conformità" (rilasciato ai sensi dell'art. 35, D.Lgs. n. 241/1997) relativa ai redditi/IVA, deve essere indicato uno dei seguenti codici:

- codice 1 se il visto si riferisce alla sola dichiarazione dei redditi;
- codice 2 se il visto si riferisce alla sola dichiarazione IVA;
- codice 3 se il visto si riferisce ad entrambe le dichiarazioni.

Nei successivi campi dovranno poi essere indicati:

- codice fiscale del responsabile del CAF e codice fiscale del CAF;
- oppure codice fiscale del professionista;
- firma del responsabile del CAF o del professionista.

Si ricorda che l'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli comporta l'applicazione della sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582 (art. 39, comma 1, lettera a), primo periodo, del D.Lgs. n. 241/997).

In caso di ripetute violazioni, o di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti, quali:

- la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità e l'asseverazione per un periodo da uno a tre anni;
- in caso di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione, l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità e l'asseverazione.

La richiamata disposizione considera violazione particolarmente grave, tra le altre, il mancato pagamento della predetta sanzione amministrativa.

Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti esistenti ma indebitamente utilizzati, la sanzione applicabile è del 30%. Rientra in questa casistica l'utilizzo del credito in assenza dell'apposizione del richiesto visto di conformità; sul punto, è intervenuta l'Agenzia delle

Entrate, per affermare che, nel caso di utilizzo in compensazione di crediti, di cui sia constatata l'esistenza senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità, continua ad applicarsi la sanzione prevista nel caso di omesso versamento (pari al 30% del credito indebitamente utilizzato in compensazione ex art. 13, D.Lgs. n. 471/1997).

3.2 IL VISTO PESANTE

Certificazione tributaria ("Visto pesante")

Il titolare di reddito d'impresa in forma individuale o societaria che si trova nel regime di contabilità ordinaria, sia per opzione sia per situazione naturale, ha la possibilità di richiedere ad un "soggetto" abilitato la certificazione tributaria e di ottenere il cosiddetto "visto pesante".

Soggetti abilitati alla certificazione tributaria sono i revisori contabili che siano iscritti da almeno cinque anni agli Ordini dei Consulenti del Lavoro, Dottori commercialisti, e siano abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.

L'imprenditore certificato beneficia dei seguenti vantaggi:

- a) non sono applicabili gli accertamenti induttivi dell'articolo 39, 2° comma del Dpr 600/73 né dell'articolo 55 del Dpr 633/72. I primi riguardano gli accertamenti induttivi di carattere reddituale che sono legittimati da gravi irregolarità della contabilità, mentre i secondi vengono effettuati ai fini Iva sia in presenza di gravi irregolarità contabili, sia in caso di omissioni sostanziali;
- b) gli accertamenti con studi di settore si prescrivono con un anno di anticipo rispetto ai non certificati;
- c) in caso di contenzioso tributario, l'iscrizione provvisoria delle imposte, degli interessi e delle sanzioni avverrà solo dopo la sentenza sfavorevole di primo grado.

Vi sono due condizioni preliminari per accedere al "visto pesante":

- 1) il professionista "certificatore" deve aver tenuto le scritture contabili per l'anno oggetto della certificazione oppure, come chiarito dall'articolo 23, comma 2 del DM 164/99, la

contabilità può essere stata tenuta dallo stesso contribuente certificato sotto il diretto controllo del “certificatore”;

2) devono essere stati rilasciati il visto di conformità e l’asseverazione per gli studi di settore se applicabili.

Con la certificazione tributaria, dunque, il professionista abilitato attesta che l’imprenditore in contabilità ordinaria, ha correttamente applicato le norme tributarie sostanziali. A questo fine deve esaminare la situazione fiscale del cliente tramite una lista di controllo - *check list* - contenuta in un documento predisposto dal Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro, dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri che, come previsto dall’articolo 4 del DM 164/99, ha indicato i “principi” a livello di procedura ritenuti essenziali ai fini della certificazione tributaria.

3.2.1 La procedure di revisione tributaria per l'apposizione del visto pesante.

Principi di Revisione Fiscale elaborati dai Consigli Nazionali dei Consulenti del Lavoro, dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili.

I Consigli nazionali dei Consulenti del Lavoro, dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili, al fine di rendere operativa la disciplina della certificazione tributaria, hanno formato ed approvato il presente documento contenente i "principi" a livello di procedure ritenute necessarie ai fini della certificazione tributaria, come previsto dall'art. 4 del regolamento recante norme per l'assistenza fiscale resa dai C.A.F. e dai professionisti adottato con decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164. Tali procedure potranno essere rivisitate ed integrate al fine di consentire la effettuazione dei controlli che saranno annualmente indicati con decreto del Ministro delle finanze.

Le fonti normative della certificazione tributaria sono costituite dall'art. 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, introdotto dall'art. 1 del decreto legislativo 28 dicembre 1998, n. 490, e dagli articoli 4 e 24 del regolamento adottato con decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164.

L'art. 4 del decreto ministeriale n. 164/1999, attuando la delega contenuta nell'art. 36 del decreto legislativo n. 241/1997, prevede i "principi di revisione fiscale elaborati dai consigli nazionali dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei consulenti del lavoro" dei quali i certificatori devono, di norma, tenere conto nella effettuazione dei controlli che saranno indicati annualmente con decreto del Ministro delle finanze.

Le procedure sono finalizzate ad accertare la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali agli elementi oggetto del controllo. Ciò consente di configurare la certificazione tributaria quale giudizio professionale attestante la conformità dell'elemento certificato, così come risultante dalle scritture contabili e dalla dichiarazione tributaria, alla norma tributaria sostanziale che lo disciplina, escluso il giudizio valutativo e di veridicità dell'elemento certificato che presupporrebbe poteri di accertamento, propri dell'amministrazione finanziaria, non attribuiti ai certificatori.

La certificazione tributaria rappresenta il terzo livello di informazione sulla corretta applicazione delle norme tributarie e completa i primi due livelli costituiti dal visto di conformità e dall'asseverazione, quando prevista, dei dati ai fini della applicazione degli studi di settore, di cui all'art. 35 del decreto legislativo n. 241/1997 introdotto dall'art. 1 del decreto legislativo n. 490/1998.

Il visto di conformità implica (art. 2 del decreto ministeriale n. 164/1999):

il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni ed i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto;

la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e della imposta sul valore aggiunto;

la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione;

l'attestazione della congruità dell'ammontare dei ricavi o dei compensi dichiarati a quelli determinabili sulla base degli studi di settore, ove applicabili, ovvero l'attestazione di cause che giustificano l'eventuale scostamento.

L'asseveramento degli elementi ai fini dell'applicazione degli studi di settore implica (art. 3 del decreto ministeriale n. 164/1999):

l'"asseverazione" degli elementi contabili ed extra contabili, rilevanti per le singole attività esercitate ai fini dell'applicazione degli studi di settore, individuati con decreto direttoriale del dipartimento delle entrate di approvazione dei modelli di dichiarazione.

La certificazione tributaria implica (art. 4 del decreto ministeriale n. 164/1999):

i controlli indicati annualmente con decreto del Ministro delle finanze, di cui all'art. 36, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, introdotto dall'art. 1 del decreto legislativo n. 490/1998, tenendo conto, di norma, anche dei "principi di revisione fiscale elaborati dai consigli nazionali dei dottori commercialisti, dei ragionieri dei consulenti del lavoro", intesi come procedure necessarie ai fini della certificazione tributaria.

Se ne deduce che:

le attività di "controllo formale" appartengono al "visto";

le attività di revisione degli elementi rilevanti per gli studi di settore appartengono alla "asseverazione";

la "certificazione" ha come elemento caratterizzante la effettuazione dei controlli indicati annualmente con decreto del Ministro delle finanze. Tali controlli possono richiedere al certificatore la verifica della corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali agli elementi oggetto del controllo indicati nel decreto ministeriale.

Il "visto di conformità" e la "asseverazione" possono essere eseguiti sia dal responsabile dei C.A.F. (art. 35, commi 1 e 2 del decreto legislativo n. 241/1997 introdotto dall'art. 1 del decreto legislativo n. 490/1998) sia dai professionisti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (art. 35, comma 3) che hanno formato le dichiarazioni tributarie (art. 23 del decreto ministeriale n. 164/1999.) A tal fine, le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dal contribuente o da una società di servizi, di cui uno o più professionisti possiedono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano

effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista (art. 23 del decreto ministeriale n. 164/1999.) La "certificazione tributaria" può essere, invece, eseguita esclusivamente dai revisori contabili iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro che abbiano esercitato la professione per almeno cinque anni (art. 36 del decreto legislativo n. 241/1997 introdotto dall'art. 1 del decreto legislativo n. 490/1998.)

I soggetti, ai quali la certificazione tributaria può essere rilasciata, sono i titolari di reddito d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per opzione, sempreché i certificatori abbiano tenuto le scritture contabili di tali soggetti nel corso del periodo d'imposta cui si riferisce la certificazione (art. 36, comma 2 del decreto legislativo n. 241/1997) e redatto le dichiarazioni tributarie (art. 23 del decreto ministeriale n. 164/1999.) A tal fine, le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dai certificatori anche quando sono predisposte e tenute dallo stesso contribuente o da una società di servizi, di cui uno o più certificatori possiedono la maggioranza assoluta del capitale sociale, ovvero da un C.A.F. - imprese, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso certificatore (art. 24 del decreto ministeriale n. 164/1999).

Allo stato, i consigli nazionali dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei consulenti del lavoro, stante il breve lasso di tempo a disposizione e la fase iniziale di attuazione del nuovo Istituto, hanno predisposto ed approvato "principi", a livello di procedure di revisione fiscale, relativi ad alcuni componenti del reddito d'impresa, ritenuti suscettibili di controllo.

I consigli nazionali ravvisano la necessità che la individuazione degli elementi oggetto del controllo avvenga con decreto ministeriale approvato almeno sei mesi prima del periodo d'imposta; ciò al fine di consentire la formazione e la diffusione delle relative procedure di revisione.

PROCEDURE DI REVISIONE FISCALE

Check list sintetiche

Premessa metodologica

La certificazione tributaria consiste nell'operare alcuni controlli - indicati annualmente dal Ministero delle finanze - diretti a verificare la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali e si applica esclusivamente a imprenditori in regime di contabilità ordinaria, cioè tassabili in base a bilancio.

La disciplina sostanziale del trattamento tributario dei componenti del reddito d'impresa è dettata dalle norme contenute nel Capo VI del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917: la disciplina civilistica del bilancio è dettata dalle norme contenute nel Titolo V, Sezione IX, del codice civile.

Le fonti normative citate vanno comunque opportunamente interpretate, integrate e coordinate con i principi contabili nazionali, statuiti dai consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri o - in mancanza - dei principi contabili internazionali generalmente riconosciuti ed applicati (IASB).

Il documento n. 12 dei principi contabili nazionali assume poi il rango di disposizione di legge ai fini della determinazione della base imponibile IRAP per effetto del disposto dell'art. 11, secondo comma del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. La corretta classificazione civilistica, come sopra interpretata, e le deroghe emergenti dalle disposizioni ministeriali, sono infatti determinanti ai fini del calcolo della base imponibile IRAP.

Di seguito vengono riportati - sotto forma di check list sintetica - i principali punti di verifica reputati necessari su alcuni componenti del reddito d'impresa, ritenuti suscettibili dei controlli diretti alla certificazione tributaria.

Sono state predisposte per la prima fase di applicazione del nuovo istituto le procedure relative ai seguenti componenti del reddito d'impresa:

Componenti positivi:

1. Plusvalenze.
2. Sopravvenienze attive.
3. Interessi attivi.
4. Proventi immobiliari.

Componenti negativi:

5. Minusvalenze.
6. Sopravvenienze passive.
7. Perdite su crediti.
8. Accantonamenti rischi su crediti.
9. Ammortamenti immobilizzazioni immateriali.
10. Ammortamenti immobilizzazioni materiali.

La metodologia di costruzione delle check list è tendenzialmente positiva, cioè la risposta affermativa alle domande poste - generalmente - porta a confermare la corretta applicazione della norma richiamata.

L'ampiezza delle attività di verifica da porre in essere su ciascun punto saranno determinate dal singolo certificatore, tenendo conto della sua conoscenza dell'impresa e della complessità della fattispecie in esame, secondo i consueti canoni della diligenza professionale ed adottando le regole contabili e le tecniche proprie della revisione contabile, in quanto applicabili.

Come è prassi nella tecnica di revisione, saranno poi richiamati od annotati a margine di ogni check list utilizzata - per ogni argomento sottoposto a controllo e secondo le metodologie, organizzazione e strumenti adottati da ciascun certificatore - i documenti, i prospetti e, più in generale, le carte di lavoro che consentono e documentano l'espressione del giudizio professionale emesso.

Nello svolgimento dell'attività di controllo sui componenti positivi e negativi di reddito, per i quali viene richiesta la certificazione sulla corretta osservanza delle norme tributarie, il professionista certificatore avrà cura di verificare il rispetto sia delle norme specifiche che disciplinano il componente di reddito certificato sia dei principi generali di inerenza, competenza, certezza e determinabilità oggettiva, previsti dall'art. 75 del T.U.I.R., nonché le norme generali sulle valutazioni contenute nell'art. 76 e, ove richiamate, nell'art. 9 del suddetto Testo unico.

La verifica del rispetto delle norme specifiche e dei principi generali dovrà avvenire con l'approfondimento necessario a far sorgere nel certificatore la ragionevole convinzione della osservanza della normativa interessata, con riferimento naturalmente alle interpretazioni ufficiali ministeriali.

A controllo eseguito, la certificazione verrà quindi rilasciata, con attestazione sottoscritta sul modello di dichiarazione fiscale, solo se i risultati del controllo avranno evidenziato la corretta osservanza delle norme tributarie specifiche e di quelle che disciplinano i principi generali richiamati.

1) PLUSVALENZE

La disciplina del trattamento tributario delle plusvalenze si ricava dagli articoli 54 e 75, comma 1, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dalle disposizioni civilistiche in materia di bilanci da essi richiamate, integrate con le disposizioni del D.Lgs. 08 ottobre 1997, n. 358.

Le plusvalenze devono riferirsi a beni relativi all'impresa, diversi da quelli che generano ricavi (art. 53) e devono essere realizzate mediante cessione a titolo oneroso, risarcimento per perdite o danni o destinazione estranea all'esercizio dell'impresa.

I corrispettivi, gli indennizzi e il valore normale per le destinazioni estranee all'esercizio d'impresa, ai fini della determinazione delle plusvalenze, rilevano secondo il principio di competenza, certezza e determinabilità, come stabilito dall'art. 75, comma 1, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Le plusvalenze conseguenti alla cessione di beni ai creditori, in sede di concordato preventivo, non rilevano ai fini fiscali, benché realizzate a titolo oneroso.

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 54, D.P.R. 917/1986</i>	1 Le plusvalenze realizzate mediante alienazione a titolo oneroso, indennizzo assicurativo o destinazione estranea all'esercizio dell'impresa dei beni diversi da quelli di cui all'art.53 sono state trattate fiscalmente ai sensi dell'art.54 D.P.R. 917/1986?				
<i>Art.54, comma 2, D.P.R. 917/1986; Art. 121-bis, c. 2, D.P.R. 917/1986</i>	2 L'ammontare delle plusvalenze è stato determinato per differenza tra il corrispettivo, l'indennizzo o il valore normale della destinazione estranea all'impresa e il costo non ammortizzato del bene, fiscalmente rilevante?				
<i>Art. 54, comma 2-bis bis, D.P.R. 917/1986</i>	3 Se per effetto della valutazione con il metodo del patrimonio netto (art.2426, n.4, Codice Civile) di partecipazioni in Società controllate e collegate iscritte in bilancio, si generano maggiori valori, i medesimi sono stati assoggettati a tassazione fino a concorrenza delle minusvalenze già dedotte?				
<i>Art. 54, comma 2-bis, D.P.R. 917/1986</i>	4 In caso di realizzo di partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto (art.2426, n.4, Codice Civile) sono stati assoggettati a tassazione i maggiori valori precedentemente accantonati alla riserva di cui all'art. 2426, n.4, Codice Civile?				

<p>Art. 54, comma 4, D.P.R. 917/1986</p>	<p>5</p>	<p>Se la tassazione delle plusvalenze realizzate su immobilizzazioni finanziarie è stata differita ai sensi del comma 4 dell'art. 54 D.P.R. 917/1986, è stata verificata la loro iscrizione come tali negli ultimi tre bilanci?</p>					
<p>Risposta</p>							
<p>Riferimenti</p>		<p>Argomento</p>		<p>Si</p>	<p>No</p>	<p>N/A</p>	<p>Note</p>
<p>Art. 54, comma 5, D.P.R. 917/1986, art. 3 Dlgs. 358/1997</p>	<p>6</p>	<p>Le plusvalenze emerse in sede di cessione o conferimento d'azienda, compreso l'eventuale avviamento, hanno concorso alla determinazione del reddito dell'impresa cedente o conferente, ovvero sono state assoggettate ad imposta sostitutiva?</p>					
<p>Art. 16, D.P.R. 917/1986</p>	<p>7</p>	<p>L'imprenditore individuale, se ha optato per la tassazione separata delle plusvalenze, possedeva l'azienda conferita da più di cinque anni?</p>					
<p>Art. 54, comma 4, D.P.R. 917/1986</p>	<p>8</p>	<p>Se è stata esercitata l'opzione per la tassazione delle plusvalenze realizzate per un massimo di cinque rate i beni o l'azienda ceduta risultava posseduta da più di tre anni?</p>					
	<p>9</p>	<p>Se l'opzione per la tassazione rateale delle plusvalenze è stata effettuata in precedenti esercizi, è stata verificata la correttezza della variazione in aumento?</p>					

<p>Art. 1, 2 e 3 D.Lgs. 358/1997</p>	<p>10</p>	<p>Nel caso di cessione o conferimento di azienda o partecipazione di controllo, posseduta da non meno di tre anni, qualora il cedente abbia esercitato l'opzione in dichiarazione dei redditi per l'applicazione dell'imposta sostitutiva con l'aliquota del 27%, detta imposta è stata corrisposta in tale sede ovvero in un massimo di cinque rate annuali senza interessi?</p>					
<p>Art.4 D.Lgs. 358/1997</p>	<p>11</p>	<p>In caso di plusvalenze emergenti da conferimenti d'azienda fra soggetti IRPEG, effettuati a valori fiscalmente irrilevanti, si è verificato il rispetto delle disposizioni di cui all'art. 4 D.Lgs. 358/1997?</p>					
<p>Art. 54, comma 4, D.P.R. 917/1986</p>	<p>12</p>	<p>In caso di azienda proveniente da trasferimento gratuito a familiari o "mortis causa" avvenuto successivamente al 31 dicembre 1996, l'azienda stessa è stat assunta ai valori fiscalmente riconosciuti in capo al dante causa?</p>					
<p>Art. 11, comma 1, lett. A, D.lgs. 446/1997, D.Lgs. 176/1999</p>	<p>13</p>	<p>Si è verificato il concorso alla formazione della base imponibile IRAP di tutte le plusvalenze emergenti dall'alienazione di beni strumentali, prescindendo dalla relativa classificazione civilistica?</p>					

2) SOPRAVVENIENZE ATTIVE

La disciplina del trattamento tributario delle plusvalenze attive si ricava dagli articoli 55 e 75, comma 1, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dalle disposizioni civilistiche in materia di bilancio ad essi ricollegabili.

Le plusvalenze attive traggono origine dalla rilevazione contabile di ricavi o proventi correlabili a costi od oneri di competenza di precedenti esercizi o dalla sopravvenuta insussistenza di passività relative a precedenti esercizi.

Costituiscono altresì sopravvenienze attive i contributi, diversi da quelli previsti contrattualmente, da quelli in conto esercizio e da quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili; tali contributi rilevano fiscalmente secondo il principio di cassa.

Riferimenti	Argomento	Risposta			
		Si	No	N/A	Note
<i>Art. 55, comma 2, D.P.R. 917/1986</i>	1 Per le sopravvenienze attive derivanti dal conseguimento di indennizzi in misura eccedente l'ammontare che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi è esercitabile la facoltà di cui all'art. 54, comma 4, D.P.R. 917/1986. In tale ipotesi si è verificato il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalla norma citata?				
<i>Art. 55, comma 3, D.P.R. 917/1986</i>	2 I contributi, diversi da quelli in conto esercizio, non previsti contrattualmente e da quelli destinati all'acquisto dei beni ammortizzabili, sono stati imputati a sopravvenienze attive?				
<i>Art. 55, comma 3 e art. 53, lettere e) ed f), D.P.R. 917/1986</i>	3 I contributi in conto capitale concessi all'impresa sono stati fiscalmente trattati nel rispetto della casistica prevista dalla norma assoggettandoli a				

	tassazione secondo il principio di cassa?				
	Nota:				
	Art. 55, comma 3, lettera b):				
	- fino al 31 dicembre 1993 sospensione dalla tassazione del 100%; dal 1° gennaio 1994 tassazione ridotta al 50% in quote costanti fino a 10 esercizi.				
	- dal 1° gennaio 1996 tassazione ridotta al 50% in quote costanti fino a 5 esercizi.				
	- dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998, i contributi destinati all'acquisto di beni ammortizzabili non costituiscono più sopravvenienze attive e concorrono a formare il reddito imponibile secondo il principio di competenza.				

CAPITOLO 4 - L'ISTITUTO DELLA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

Dal primo aprile 2012 è entrata in vigore la mediazione tributaria, nuovo istituto che si aggiunge alla lunga lista degli strumenti deflativi del contenzioso nati con l'obiettivo di ridurre la conflittualità tra fisco e cittadini. La mediazione, anticipa la risoluzione della lite in una sede amministrativa gestita all'interno degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro. Un aspetto discutibile riguarda l'assenza di un terzo soggetto *super partes* a garanzia dello svolgimento della procedura in una sostanziale parità fra contribuente e Ufficio. Infatti, il soggetto deputato a gestire tale fase amministrativa è l'ufficio legale della stessa Agenzia delle Entrate. Tale aspetto svuota di fatto il significato intrinseco della parola mediazione. In una prima fase di vita, l'istituto è stato riservato agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate. Le recenti modifiche all'art. 17 bis del D.Lgs. 546/92 avvenute con il D.Lgs. n. 156/2015 sulla riforma del contenzioso tributario, hanno ampliato l'applicabilità della mediazione anche ad atti di altri enti impositori ed agli agenti della riscossione. La procedura, in estrema sintesi, prevede la presentazione di un'istanza di reclamo che anticipa il contenuto del ricorso, con cui il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto ritenuto illegittimo. È facoltà del contribuente inserire nell'istanza anche una proposta di mediazione. L'istanza deve essere motivata sulla base di specifici elementi di fatto e di diritto. A seguito dell'inutile decorso della mediazione, l'istanza può produrre gli effetti del ricorso giurisdizionale venendo depositata presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale competente. Ciò comporta, che:

- i motivi esposti nell'istanza devono coincidere integralmente con quelli del ricorso, a pena di inammissibilità. Non è consentito integrare successivamente all'introduzione del giudizio i motivi del ricorso, salvo che l'integrazione dei motivi sia resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera di altre parti o per ordine della Commissione.
- il ricorso depositato nella segreteria della Commissione tributaria provinciale deve essere conforme a quello consegnato o spedito alla Direzione con l'istanza di mediazione, a pena di inammissibilità.

Nell'istanza devono essere indicati:

- 1) la Direzione nei cui confronti è avviata la procedura di mediazione, ossia la struttura "che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto";
- 2) il contribuente e il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o il domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché il codice fiscale e l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC);
- 3) l'atto impugnato e l'oggetto dell'istanza;
- 4) i motivi.

Nell'istanza può essere formulata una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Nell'istanza va indicato anche il domicilio presso il quale il contribuente intende ricevere le comunicazioni relative al procedimento, quali, ad esempio, l'accoglimento dell'istanza o il diniego. In assenza di elezione di domicilio, le comunicazioni sono effettuate presso la residenza o la sede legale del contribuente. Nell'istanza il contribuente dovrà indicare, inoltre, il valore della controversia. Durante il periodo di 90 giorni entro i quali si svolge la procedura di mediazione a seguito delle modifiche intervenute con la legge n. 147/2013 (Stabilità 2014) la riscossione viene sospesa. Il contributo unificato per le spese di giustizia non è dovuto alla presentazione del reclamo, ma soltanto nell'ipotesi in cui il contribuente, all'esito infruttuoso del procedimento di mediazione, depositi il ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale.

All'istanza il contribuente deve allegare:

- copia dell'atto impugnato;
- copia di tutti i documenti che, in caso di esito negativo del procedimento di mediazione e di eventuale costituzione in giudizio, il contribuente intenderebbe allegare al ricorso e depositare presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale.

La notifica dell'istanza deve essere effettuata secondo una delle seguenti modalità:

- a mezzo di ufficiale giudiziario;

- mediante consegna diretta all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate, che ne rilascia ricevuta;
- a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'istanza in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

Nelle ipotesi di spedizione a mezzo del servizio postale, la notifica dell'istanza si considera effettuata alla data di spedizione tramite servizio postale e non a quella di ricezione da parte dell'Agenzia.

L'istanza va notificata, a pena di improcedibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto che il contribuente intende impugnare. Nel caso di rifiuto tacito opposto a una domanda di rimborso, invece, l'istanza può essere proposta dopo il novantesimo giorno dalla notifica dell'istanza di rimborso presentata, e fino a quando il diritto alla restituzione non risulta prescritto. Il termine per proporre l'istanza di mediazione è sospeso per novanta giorni dalla data in cui viene eventualmente presentata istanza di accertamento con adesione. La notifica dell'istanza di mediazione entro il termine per l'impugnazione dell'atto determina i seguenti effetti:

- 1) integra la "chiamata in giudizio" dell'Agenzia, ossia il contribuente comunica all'Amministrazione la propria intenzione di adire il Giudice tributario;
- 2) apre la fase amministrativa della mediazione che può avere una durata massima di 90 giorni.

Solo all'esito della fase amministrativa della mediazione e solo qualora essa non si sia conclusa favorevolmente per il contribuente, questi potrà nei successivi 30 giorni chiedere al Giudice tributario l'annullamento dell'atto attraverso la "costituzione in giudizio", ossia depositando presso la Segreteria della Commissione tributaria il ricorso che ha costituito parte integrante del reclamo.

In caso di raggiungimento di un accordo, la procedura si perfeziona con il pagamento dell'intero importo dovuto o della prima rata effettuato entro 20 gg dalla conclusione dell'accordo di mediazione. L'accordo costituisce titolo per la riscossione ed in caso di omesso pagamento delle successive scadenze titolo per iscrizione a ruolo. Chiaramente nel caso di mediazione su rifiuto di istanza di rimborso del contribuente la mediazione si perfeziona con la firma dell'accordo. Il versamento può avvenire in una massimo di otto rate trimestrali di pari importo. In caso di mancato pagamento di una sola rata, prima della scadenza della rata successiva l'ufficio provvede ad iscrizione a ruolo delle residue somme oltre alle sanzioni applicate in misura doppia. In caso di lievi minori versamenti e lievi ritardi, l'ufficio valuta l'opportunità di ritenere valido il pagamento nel rispetto dell'intento deflativo dell'istituto e del rispetto del principio di economicità.

Con il perfezionamento dell'atto di mediazione, la pretesa tributaria diventa definitivamente rideterminata come da accordo e la questione impositiva sottostante all'atto impugnato si intende definita e non più contestabile. Di conseguenza in caso di mancato pagamento delle rate successive, la cartella di pagamento emessa potrà essere impugnata solo per vizi propri, in quanto a seguito del perfezionamento della mediazione non è più impugnabile la pretesa tributaria originaria già definita in sede di mediazione. Invece, nel caso di mancato pagamento dell'importo in unica soluzione o della prima rata, la mediazione non si perfeziona, quindi l'atto originario continua a produrre effetti, e di conseguenza si può:

- agire in giudizio;
- desistere dal contenzioso, pertanto l'atto diviene definitivo e l'ufficio procede con la riscossione.

Il nuovo istituto, come precedentemente menzionato, trova applicazione con riferimento alle controversie di valore non superiore a ventimila euro. A tal fine, il valore della controversia va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato

dall'importo del tributo contestato dal contribuente con il reclamo, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni. Il valore è invece dato dalla somma delle sanzioni, nel caso in cui l'atto comporti solo l'irrogazione di sanzioni o vengano contestate solo le sanzioni di un atto. Poiché la controversia deve essere contraddistinta da un valore espressamente individuato, restano escluse dalla mediazione le vertenze di valore indeterminabile (ad esempio, quelle relative ai provvedimenti di diniego di iscrizione e di cancellazione dall'Anagrafe unica delle Onlus oppure quelle concernenti esclusivamente la spettanza di un'agevolazione).

La mediazione è invece obbligatoria quando il contribuente contesta non solo il diniego o la revoca dell'agevolazione ma anche il tributo o il maggior tributo accertato contestualmente con il provvedimento impugnato e/o le relative sanzioni irrogate con il medesimo atto. In tal caso, infatti, il valore della controversia è individuabile nel tributo o maggior tributo accertato, al netto dei relativi interessi e sanzioni. La mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, in quanto la loro base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

Il valore della lite va comunque determinato al netto dei contributi accertati. Se la mediazione si riferisce ad un unico atto contenente più tributi (ad esempio, Irpef e Irap) il valore della lite deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte. Se invece il contribuente impugna cumulativamente una pluralità di atti bisogna individuare il valore della lite con riferimento a ciascun atto impugnato. Ne consegue che per ciascun atto con valore non superiore a ventimila euro il contribuente è tenuto ad osservare la procedura di mediazione. Se la controversia riguarda il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, il valore della controversia va determinato tenendo conto dell'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori. Infine, nel caso in cui l'istanza di rimborso riguarda più periodi d'imposta, occorre fare riferimento al singolo periodo d'imposta.

4.1 LE NOVITÀ INTRODOTTE DALLA LEGGE N. 147/2013 (STABILITÀ 2014).

Nella disciplina originaria della mediazione D.L. n. 6/2011 convertito con modificazioni dalla L. n. 111/2011 era previsto che, qualora il contribuente, in presenza dei presupposti di legge, ometteva di presentare il reclamo o depositava il ricorso prima della conclusione della fase di reclamo, il giudice doveva dichiarare inammissibile il ricorso, con conseguente definitività del provvedimento.

Tale profilo è stato prima modificato dall'art. 1 c. 611 della L. 27.12.2013 n. 147, c.d. Legge di Stabilità 2014, per quanto attiene agli avvisi di accertamento successivi alla legge, e poi dichiarato incostituzionale anche per i reclami antecedenti. Pertanto, la sentenza della Consulta ha avuto effetto per gli atti notificati fino al 1° marzo 2014, cioè per gli atti notificati prima dell'entrata in vigore delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2014. Per questi atti, i ricorsi presentati dai contribuenti non sono più potuti essere dichiarati inammissibili per la mancata previa presentazione del reclamo/mediazione.

Per gli atti notificati dal 3 marzo 2014 (il giorno 2 marzo cadeva di domenica) valgono le modifiche apportate all'art. 17-bis dalla Legge di Stabilità 2014.

Tra le altre novità più significative in vigore dal 3 marzo 2014 si segnala il cambiamento dei termini previsti per l'instaurazione del giudizio. Diversamente da quanto stabilito dall'art. 17-bis, nel testo in vigore fino al 1° marzo 2014, ai fini della decorrenza dei termini per la costituzione in giudizio del contribuente, rileva solo la fine dei 90 giorni previsti dalla procedura e non un eventuale accoglimento o diniego dell'istanza. Se il contribuente riceve la comunicazione del provvedimento dopo la scadenza dei 90 giorni, il termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio decorre comunque dal giorno successivo allo spirare del novantesimo giorno.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 12 febbraio 2014 ha precisato che, per gli atti notificati a decorrere dal 3 marzo 2014, qualora il procedimento di mediazione non si sia concluso con un accoglimento o con la formalizzazione di un accordo, i termini per la costituzione in giudizio decorrono, in ogni caso, dal compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Ufficio.

La Legge di Stabilità ha inoltre previsto la sospensione automatica della riscossione durante i 90 giorni di svolgimento della procedura di mediazione. Ulteriore novità introdotta, riguarda il computo del periodo di sospensione feriale che deve essere tenuto conto durante il periodo di svolgimento della procedura di mediazione che a legge fissa in novanta giorni. Dall'anno 2015 la sospensione feriale opera dal 1° al 31 agosto. Si precisa inoltre che al procedimento di mediazione che ha avuto esito favorevole viene estesa la sua rilevanza anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

Pensiamo al caso in cui la mediazione riguarda avvisi di accertamento o iscrizioni a ruolo conseguenti a liquidazione o controllo formale delle dichiarazioni. Il perfezionamento della mediazione, è valido sia ai fini delle imposte dirette ed indirette che per i contributi previdenziali ricalcolati sulla base del reddito imponibile rideterminato in mediazione. Si precisa inoltre che sulle somme a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

**TABELLA DI SINTESI DELLE NOVITÀ INTRODOTTE DALLA LEGGE N. 147/2013
(STABILITÀ 2014) PER GLI ATTI NOTIFICATI DAL 03 MARZO 2014**

<p>SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE</p>	<p>La sospensione durante i 90 giorni di svolgimento della procedura di mediazione diventa automatica</p>
<p>IMPROCEDIBILITÀ DEL RICORSO</p>	<p>La presentazione del reclamo, per le cause di valore non superiore a 20mila euro, è condizione di procedibilità del ricorso. Il giudice, se rileva l'improcedibilità, fissa una nuova udienza di trattazione al fine di consentire l'introduzione della procedura amministrativa o il suo completamento.</p>
<p>SOSPENSIONE FERIALE</p>	<p>La procedura di mediazione può durare al massimo 90 giorni. Nel computo di tale termine si deve tenere conto della sospensione feriale dall'1 al 31 agosto di ogni anno (dall'1 agosto al 15 settembre fino al 1° gennaio 2015).</p>
<p>COSTITUZIONE IN GIUDIZIO</p>	<p>I 30 giorni per la costituzione in giudizio del contribuente iniziano a decorrere dalla data in cui è scaduto il termine di 90 giorni per portare a termine la procedura di cui all'art. 17-bis.</p>
<p>CONTRIBUTI PREVIDENZIALI ED ASSICURATIVI</p>	<p>L'esito favorevole della procedura amministrativa rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.</p>

4.2 LE NOVITÀ INTRODOTTE DAL D. LGS. N. 156/2015

Il decreto che riforma il contenzioso tributario (D.Lgs. n. 156/2015), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre scorso, prevede, fra l'altro, il rafforzamento dell'istituto della mediazione tributaria. Infatti, con lo scopo di ridurre il contenzioso tributario, il legislatore ha messo nuovamente mano all'istituto del reclamo/mediazione ex art. 17-bis D.Lgs. n. 546 del 1992 estendendone l'ambito di operatività sia da un punto di vista oggettivo che soggettivo.

La procedura precontenziosa del reclamo-mediazione varrà da un punto di vista oggettivo anche per i tributi locali e per le liti in materia di classamento e rendite catastali, mentre dal punto di vista soggettivo l'istituto è stato esteso a tutti gli enti impositori (quindi non solo all'Agenzia delle Entrate) ed ai concessionari della riscossione. Si tratta del secondo intervento legislativo in materia, se si considera quello operato dalla Legge di Stabilità per il 2014.

Il nuovo decreto di riforma del contenzioso tributario, D.Lgs. n. 156/2015, pertanto prevede l'utilizzo della procedura precontenziosa anche per:

- altri enti impositori (per esempio per tributi di competenza degli enti territoriali, quali ICI, Tasi, Tarsu e Tari sui rifiuti) sempre fino a 20 mila euro di valore;
- gli agenti della riscossione e i cosiddetti concessionari locali, laddove si controverta in materia di misure cautelari (fermi di beni mobili registrati o ipoteche) oppure si contestino vizi propri delle cartelle di pagamento emesse.

Ulteriore modifica riguarda l'estensione della possibilità di accedere alla conciliazione giudiziale anche in caso di liti oggetto di reclamo/mediazione. Con la conciliazione giudiziale, quindi, non solo continueranno a essere definite le vertenze soggette alla giurisdizione tributaria che hanno per oggetto tutti i tributi, ma anche le controversie per cui è obbligatoria la procedura di reclamo/mediazione. Altra novità di rilievo è l'estensione alle controversie sul classamento e sulle rendite catastali che finora erano escluse dalla

procedura a causa del loro valore indeterminabile. Viene confermata l'esclusione dalla mediazione delle controversie riguardanti il recupero dei aiuti di Stato illegittimi.

IL TESTO DEL NUOVO ARTICOLO 17 bis D. Lgs. 546/92

Art. 17-bis (Il reclamo e la mediazione).

1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo.
2. Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.
3. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.
4. Le Agenzie delle Entrate, delle Dogane e dei Monopoli di cui al Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.
5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.
7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.
8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.
9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.
10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.