

Numero 00299/2018 e data 05/02/2018 Spedizione



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

Consiglio di Stato

Sezione Consultiva per gli Atti Normativi

Adunanza di Sezione del 18 gennaio 2018

NUMERO AFFARE 02393/2017

OGGETTO:

Ministero dell'economia e delle finanze.

Schema di regolamento recante disposizioni in materia di abilitazione all'assistenza tecnica innanzi alle Commissioni tributarie.

LA SEZIONE

Vista la nota MEF UL finanze del 22 dicembre 2017, prot. n. 15391/2017, pervenuta al Consiglio di Stato il 22 dicembre 2017, di trasmissione della relazione in data 21 dicembre 2017, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze -ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sull'affare in oggetto;

Esaminati gli atti e udito il relatore, consigliere Aurelio Speciale.

Premesso e considerato.

1. *La base normativa.*

Il fondamento normativo dello schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze è costituito dall'articolo 9, comma 1, lett. e), del decreto

legislativo 24 settembre 2015, n. 156,” Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23.”, che ha modificato l’articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, “Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.”, rubricato “*Assistenza tecnica*”.

L’articolo 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992 - come modificato dall’articolo 9, comma 1, lett. e), del decreto legislativo n. 156 del 2015 - prevede, con riferimento all’elenco dei soggetti di cui al comma 3, lettere d), e), f), g) ed h), abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, che:

“Con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, sentito il Ministero della giustizia, emesso ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità di tenuta dell’elenco, nonché i casi di incompatibilità, diniego, sospensione e revoca della iscrizione anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense. L’elenco è pubblicato sul sito Internet del Ministero dell’economia e delle finanze.”.

2. Considerazioni di carattere generale.

La richiesta di parere è corredata dall’articolato, dalla relazione illustrativa, dall’analisi dell’impatto della regolamentazione, dall’analisi tecnico normativa e dalla relazione tecnica.

Sullo schema di decreto è stato “sentito il Ministero della giustizia” come precisato nel preambolo ed in conformità a quanto previsto dalla disposizione richiamata.

Con specifico riferimento a quanto previsto dall’articolo 9, lettera e), del decreto legislativo n. 156 del 2015 ed al fine di definire il quadro normativo in cui si inserisce lo schema di regolamento in esame, giova ricordare che tale disposizione prevede - ribadendo il principio generale - che le parti diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti

nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato. Le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica per le controversie di valore fino a 3.000 euro.

Orbene l'articolo 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lett. e), del decreto legislativo n. 156 del 2015, individua i soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, operando, in particolare, una differenziazione tra:

- i soggetti che possono assistere i contribuenti nella generalità delle controversie (lettera d) del comma 3). Si tratta degli impiegati delle carriere dirigenziale, direttiva e di concetto dell'Amministrazione finanziaria, debitamente autorizzati dal Ministero dell'economia e delle finanze;
- i soggetti abilitati alla difesa con riguardo a controversie aventi ad oggetto materie specifiche (lettera e) del comma 3). Si tratta dei soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'IRAP e l'IRES;
- i soggetti che possono assistere esclusivamente alcune categorie di contribuenti (lettere f), g) e h) del comma 3). Si tratta di: funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti negli elenchi tenuti dalle Intendenze di finanza competenti per territorio; dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (CNEL) e dipendenti delle imprese, o delle loro controllate, limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale; dipendenti

dei centri di assistenza fiscale (CAF) e delle relative società di servizi, purché in possesso di diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza.

Il comma 4 affida la tenuta dell'elenco dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica, di cui al comma 3, lettere d), e), f), g) ed h) al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze.

3. Il contenuto dello schema di regolamento.

Lo schema di regolamento si compone di 17 articoli così rubricati: articolo 1 (*Ambito di applicazione*), articolo 2 (*Tenuta ed articolazione dell'elenco*), articolo 3 (*Requisiti per l'iscrizione*), articolo 4 (*Elenco delle attività connesse ai tributi*), articolo 5 (*Contenuto e modalità di presentazione della domanda*), articolo 6 (*Documenti da allegare alla domanda*), articolo 7 (*Iscrizione e diniego*), articolo 8 (*Rilascio della tessera di riconoscimento*); articolo 9 (*Incompatibilità*), articolo 10 (*Doveri e deontologia*), articolo 11 (*Provvedimenti*), articolo 12 (*Sospensione dall'esercizio dell'assistenza*), articolo 13 (*Revoca dell'iscrizione*), articolo 14 (*Cancellazione*), articolo 15 (*Pubblicazione dell'elenco*), articolo 16 (*Entrata in vigore e disposizioni transitorie*), articolo 17 (*Clausola di invarianza economica*).

4. Considerazioni sui singoli articoli.

Il parere si limiterà a trattare soltanto le disposizioni dello schema su cui appaiono opportuni rilievi della Sezione; su tutti gli altri il parere è da intendersi favorevole senza osservazioni.

Prima di passare all'esame dei singoli articoli, appare opportuno premettere una considerazione di carattere generale. Secondo la disposizione prima richiamata, l'elenco dei soggetti di cui all'articolo 12, comma 3, lett. d), e), f), g) ed h), è tenuto dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze. Tuttavia, nello schema di regolamento la struttura amministrativa chiamata a svolgere questo compito è individuata in modo differente. Infatti si fa riferimento: nell'articolo 1, comma 1, alla “*Direzione*

della Giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze”; nell’articolo 3, comma 5, al “Dipartimento delle finanze, Direzione della Giustizia Tributaria”; nell’articolo 7, comma 2, alla “Direzione della Giustizia Tributaria” e nell’articolo 13, comma 2, alla “Direzione della Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze”. Si suggerisce pertanto di uniformare tecnicamente, all’interno dell’intero schema di regolamento, tali indicazioni.

All’articolo 1, comma 1, che prevede l’istituzione dell’elenco dei soggetti abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie presso la Direzione della giustizia tributaria, è necessario indicare l’anno di adozione del decreto legislativo n. 546 (“1992”).

All’articolo 2, comma 2, si suggerisce di valutare l’adozione di una più semplice formulazione stabilendo che nelle Sezioni I, II, III, IV e V in cui si articola l’elenco di cui al comma 1 sono iscritti i soggetti di cui al comma 3 dell’articolo 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992 previsti, rispettivamente, dalle lettere d), e), f), g), ed h) del medesimo comma.

L’articolo 3 prevede, alla luce di quanto previsto dall’articolo 17 della legge 31 dicembre 2012, n. 247, recante la “Nuova disciplina dell’ordinamento della professione forense”, i requisiti generali e specifici per l’iscrizione nelle Sezioni dell’elenco. Al comma 2 sono elencati i requisiti specifici richiesti per l’iscrizione nelle differenti Sezioni. Sotto questo profilo può rilevarsi che le lettere da b) ad e) di tale comma riproducono il contenuto delle lettere da e) ad h) del comma 3 dell’articolo 12 del decreto legislativo n. 546 del 1992 come modificato dall’articolo 9 del decreto legislativo n. 156 del 2015. Si suggerisce, pertanto, di valutare la possibilità di una diversa formulazione del comma 2 che operi un rinvio a quanto previsto dal menzionato comma 3 dell’articolo 12 senza prevedere una sostanziale riproduzione di quest’ultima disposizione.

All’articolo 7, che disciplina l’iscrizione nell’elenco conformandosi a quanto previsto dall’articolo 17 della legge n. 247 del 2012, si suggerisce di inserire nel comma 5 dopo le parole “può essere deliberato” la parola “solo” e di integrare il comma 6 inserendo dopo le parole “ed è notificato” le parole “in copia integrale”.

Con riferimento all'articolo 8, in tema di rilascio della tessera di riconoscimento, si suggerisce di prevedere che, nelle ipotesi di cancellazione dall'elenco, la restituzione della tessera avvenga senza indugio, onde evitare eventuali utilizzi impropri della stessa.

L'articolo 9 disciplina le incompatibilità. Al comma 1 - in base al quale l'attività di assistenza tecnica dei soggetti di cui all'articolo 2 non può essere esercitata nella regione, e in quelle con essa confinanti, ove gli stessi abbiano rapporti di parentela, coniugio, affinità e convivenza con i giudici delle Commissioni tributarie – occorre specificare quale sia il grado di parentela e/o affinità massimo rilevante ai fini dell'applicazione di tale disposizione, raccordandone altresì il contenuto con quanto previsto dalla legge 20 maggio 2016, n. 76, “Regolamentazione delle unioni civili tra persone dello stesso sesso e disciplina delle convivenze”.

Al comma 2, alla luce di quanto previsto dall'articolo 18 della legge n. 247 del 2012, si suggerisce di valutare la possibilità di inserire alla lettera a) dopo le parole “*impresa commerciale*” la parola “*svolta*” e di integrare la lettera b) con quanto previsto nell'ultimo periodo della lettera c) del comma 1 del medesimo articolo 18 stabilendo che l'incompatibilità non sussiste se l'oggetto dell'attività della società è limitato esclusivamente all'amministrazione di beni, personali o familiari, nonché nel caso di enti e consorzi pubblici o società a capitale interamente pubblico.

L'articolo 10 - che disciplina la materia dei doveri e la deontologia cui devono attenersi i soggetti iscritti nell'elenco di cui all'articolo 2 - riassume (commi da 1 a 16) i principi del codice deontologico forense, adattandoli alla specificità della rappresentanza innanzi alle Commissioni tributarie. Alcuni enunciati risultano richiamati testualmente, laddove altri sono adattati per tener conto delle peculiarità dell'attività di assistenza tecnica innanzi alle Commissioni tributarie, risultando, all'esito di questa delicata operazione, un quadro dei doveri che, pur alla luce delle specificità di quella rappresentanza, potrebbe essere maggiormente adeguato ai principi contenuti nel codice deontologico

forense. Da questo punto di vista, si suggerisce di valutare la possibilità di prevedere un rinvio di carattere generale a tutte le disposizioni di tale codice, limitando conseguentemente la formulazione dell'articolo 10 ai primi tre commi. In ogni caso, il comma 3, là dove prevede che l'iscritto è tenuto ad uniformarsi, in quanto compatibili, ai principi contenuti nel codice deontologico forense nei rapporti con il cliente, con la controparte e con gli altri professionisti, dovrebbe essere integrato con il riferimento anche alla "*parte assistita*" e il medesimo comma 3, là dove prevede che il rapporto con la parte assistita è fondato sulla fiducia, dovrebbe essere integrato con il riferimento anche al rapporto "*con il cliente*".

Va poi osservato che nello schema di regolamento le disposizioni concernenti le garanzie procedimentali e partecipative per l'interessato relative alle ipotesi di diniego di iscrizione, sospensione cautelare e d'ufficio (artt. 7 e 12) sono previste con un richiamo, peraltro formulato in differenti modi, all'articolo 13, che, a sua volta, le prevede in relazione alla revoca dell'iscrizione. Si suggerisce, quindi, di integrare l'articolo 11, che reca la disciplina dei provvedimenti che la Direzione della giustizia tributaria può adottare, con una disposizione di carattere generale volta a stabilire in modo organico le anzidette garanzie con riferimento alle differenti ipotesi di diniego di iscrizione, sospensione e revoca, onde garantire la necessaria uniformità dei relativi procedimenti.

L'articolo 12 disciplina la sospensione dall'esercizio dell'assistenza anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense. La sospensione consiste nell'esclusione temporanea dall'esercizio dell'assistenza tecnica e può essere cautelare o d'ufficio.

La sospensione cautelare si configura come una misura provvisoria preventiva in attesa dell'accertamento della colpevolezza o meno del professionista al verificarsi di ipotesi puntualmente tipizzate ma sembra operare a sua volta d'ufficio nei casi elencati dal comma 2. Quanto alla durata, il comma 3 prevede, da un lato, che la sospensione cautelare possa avere una durata non

superiore ad un anno, ma, dall'altro, che essa perda efficacia qualora entro tre mesi dal relativo provvedimento la Direzione della giustizia tributaria non emani il provvedimento di sospensione d'ufficio o di revoca. Si suggerisce pertanto di coordinare tali previsioni che paiono suscettibili di dare luogo a non pochi dubbi interpretativi.

Con riferimento alla sospensione d'ufficio, i cui casi sono rimessi a casi di gravità valutati discrezionalmente (comma 5) il comma 6 si limita a disporre che essa non possa avere una durata inferiore a tre mesi e superiore a cinque anni e sia commisurata alla gravità dell'illecito. Al riguardo, posto che il codice deontologico forense prevede una gradualità della durata della sospensione in relazione a diverse ipotesi, si suggerisce di valutare la possibilità di prevedere una analoga gradualità connessa ad ipotesi definite e tipizzate. In relazione al comma 5, là dove si prevede che la sospensione può essere disposta nelle *“ipotesi in cui l'iscritto incorra in infrazioni consistenti in comportamenti e responsabilità gravi, anche derivanti dalla violazione dei doveri deontologici di cui all'articolo 10, che non danno luogo alla revoca dell'iscrizione ai sensi dell'articolo 13”*, ed in considerazione dell'utilizzo della congiunzione *“anche”*, si suggerisce di precisare i *“comportamenti e responsabilità gravi?”* che, ancorché non derivanti dalla violazione dei doveri deontologici, possano dare luogo alla sospensione d'ufficio.

L'articolo 13 disciplina la revoca dell'iscrizione e prevede che il relativo provvedimento venga emesso nelle seguenti ipotesi: quando viene meno uno dei requisiti indicati nell'articolo 3; qualora vengano accertate false dichiarazioni circa l'insussistenza dei requisiti e delle condizioni prescritte per l'iscrizione; nei casi di violazione dei doveri deontologici di cui all'articolo 10. Con riferimento a quest'ultima ipotesi, si suggerisce di valutare, sulla base dei principi del codice deontologico forense, la possibilità di prevedere una gradualità tra le diverse violazioni dei doveri indicati nell'articolo 10, limitando la sanzione della revoca unicamente a quelle ritenute più gravi. Con riferimento al comma 4, che disciplina la data da cui si determinano gli effetti della revoca, si suggerisce di valutare se la formulazione utilizzata nella lettera

b) del comma 4 non sia suscettibile di determinare incertezze interpretative, posto che anche per i soggetti iscritti nelle sezioni IV e V dell'articolo 2, comma 2, gli effetti della revoca devono decorrere comunque dalla data di notifica del relativo provvedimento.

Appare condizione indispensabile, dunque, per il regolare prosieguo dell'iter del provvedimento che gli istituti disciplinati negli artt. 12 e 13 siano meglio coordinati e specificati.

L'articolo 14 disciplina la cancellazione dell'iscritto dall'elenco. Con riferimento al comma 2, che prevede, in aggiunta al caso di revoca ed ai casi di decesso o per modifiche di legge, l'ipotesi di cancellazione su richiesta, si suggerisce di valutare la necessità dell'inciso "*nelle ipotesi di presentazione della domanda di rinuncia*" che potrebbe apparire ultroneo. Con riferimento al comma 2, si ritiene che comunque le ipotesi previste siano tra loro alternative e, conseguentemente, si segnala l'opportunità di valutare se mantenere l'attuale formulazione.

Con riferimento all'articolo 15, che disciplina la pubblicazione dell'elenco sui siti istituzionali del Ministero dell'economia e delle finanze, si suggerisce di precisare, a scopo di tutela della privacy e comunque della riservatezza, che la prevista annotazione dei provvedimenti di sospensione e di cancellazione avviene senza alcun riferimento alle relative motivazioni ed ai presupposti.

In relazione all'articolo 16, comma 1, si rileva che l'attuale formulazione riguardante l'entrata in vigore (primo giorno del sesto mese successivo a quello di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale) appare del tutto anomala e suscettibile di dare luogo a dubbi interpretativi; pertanto, si suggerisce di adottare l'ordinaria clausola che fa decorrere l'entrata in vigore delle disposizioni trascorsi i giorni che preventivamente l'Amministrazione riterrà opportuno di stabilire, con decorrenza dalla pubblicazione del decreto sulla Gazzetta Ufficiale.

Con riferimento all'articolo 17, al fine di chiarire maggiormente che dall'adozione del regolamento non derivano nuovi o maggiori oneri a carico

della finanza pubblica, si suggerisce di sostituire: la rubrica con la seguente “*Clausola di invarianza finanziaria*”; al comma 1 le parole “dal presente regolamento” con le seguenti: “dall’attuazione del presente decreto”; al comma 2 le parole “provvedono ai relativi adempimenti con le risorse umane” con le seguenti: “provvedono agli adempimenti di cui al presente decreto con le risorse umane”.

Infine, si rileva che opportunamente nel preambolo, attesa la natura dei dati trattati e delle modalità di comunicazione degli stessi, si fa riferimento al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, “*Codice dell’amministrazione digitale*” ed al decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, “*Codice in materia di protezione dei dati personali*”. Valuti in proposito l’Amministrazione se sullo schema, prima dell’approvazione definitiva del regolamento, debba essere eventualmente consultato il Garante per la protezione dei dati personali, secondo quanto previsto dall’articolo 154, comma 4, del decreto legislativo n. 196/03.

Si suggerisce, in conclusione, all’Amministrazione, sotto il profilo della tecnica redazionale dell’intero schema, di operare una complessiva verifica del testo secondo le indicazioni della circolare della Presidenza del Consiglio dei ministri 2 maggio 2001, n. 1/1.1.26/10888/9.92 (“Guida alla redazione dei testi normativi”) (ad esempio: nel comma 2 dell’articolo 14 vengono utilizzate due differenti congiunzioni disgiuntive), e ciò anche per l’eliminazione di refusi (ad esempio: oltre a quanto rilevato con riferimento all’articolo 1, l’articolo 3, comma 1, termina con “;”).

P.Q.M.

nei termini esposti è il parere favorevole della Sezione, con la condizione e le osservazioni riportate.

L'ESTENSORE
Aurelio Speciale

IL PRESIDENTE
Gerardo Mastrandrea

IL SEGRETARIO

Cesare Scimia