



- Accreditata Rappresentanti interessi Revisori Legali commissione Europea
- Accreditata Rappresentanti interessi Revisori Legali alla Camera Deputati
- Accreditata Rappresentanti interessi Revisori Legali Ministero Sviluppo Economico
- Accreditata per la Formazione Permanente Continua dei Revisori Legali presso il M.E.F.

## AUDIZIONE

### UNIONE NAZIONALE REVISORI LEGALI

**nell'ambito dell'esame della proposta di legge A.C. - 1074**

recante "Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale".

### CAMERA DEI DEPUTATI

### VI COMMISSIONE FINANZE

**Roma, 24 ottobre 2018**

*Onorevoli Deputati,*

Il disegno di legge A.C. n. 1074 del 6 agosto 2018 - primo firmatario On. Carla Ruocco - propone di attuare le riforme suggerite, ormai da tempo, anche dall'Unione Nazionale Revisori Legali - UNRL, per questo viene da noi apprezzato ed accolto con favore.

Per quanto attiene alle cosiddette attività "no audit services" attribuite alla competenza professionale del Revisore Legale con Regolamento E.U. n.537/2018 ed elencate nell'art. 5 comma 1 nonché dalla prima stesura D. Lgs. 39/2010 quando non

#### **Unione Nazionale Revisori Legali**

##### **Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 21112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

##### **Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - pec: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



svolge attività di “audit services” al fine di consentire il principio di terzietà, autonomia ed indipendenza assoluta soggettiva ed oggettiva del Revisore Legale dalla revisione legale, meritano particolare apprezzamento le semplificazioni relative al termine di presentazione degli adempimenti dichiarativi ai fini delle imposte dirette e dell’Irap, la riduzione fino al 31 dicembre 2019 delle sanzioni relative alle violazioni in materia di emissione della fattura elettronica, le semplificazioni relative alle comunicazioni ai fini Iva, possibili proprio per effetto dell’introduzione della fattura elettronica, la previsione di un sistema analogo al plafond per semplificare il funzionamento dello split payment, l’esonero dalla produzione di dati e documenti da parte dei contribuenti nel corso dei controlli fiscali e, infine, l’introduzione del contraddittorio endo procedimentale generalizzato.

In materia di comunicazioni e dichiarazioni ai fini delle imposte dirette, l’articolo 6, comma 3, lett. b) della proposta di legge prevede l’abolizione del modello 770 e la contestuale integrazione del modello F24 con l’indicazione del codice fiscale del contribuente che ha subito la trattenuta.

La riforma realizza il condivisibile obiettivo di esonerare i contribuenti da adempimenti e produzioni di documenti già in possesso dell’Amministrazione Finanziaria, infatti il modello 770 raccoglie dati già a conoscenza dell’Agenzia delle Entrate poiché trasmessi mediante la comunicazione dei dati delle certificazioni uniche, pertanto la sua trasmissione duplica l’invio dei dati delle certificazioni uniche, salvo attestare l’avvenuto pagamento delle somme dovute.

L’abolizione del Modello 770 costituisce, quindi, una significativa semplificazione per i contribuenti, senza ridurre il patrimonio di informazioni a

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



disposizione dell'Amministrazione, a maggior ragione se si considera che, al fine di attestare il versamento delle somme dovute, viene contestualmente rafforzato il contenuto informativo del modello F24, con l'indicazione del codice fiscale del contribuente che ha subito la trattenuta. Ancora in materia di imposte sui redditi e dell'Irap si condivide la razionalizzazione del termine di presentazione della dichiarazione relativa alle predette imposte, che si intende fissare al 31 dicembre di ogni anno.

Inoltre, come già proposto dai Revisori Legali UNRL, la razionalizzazione del termine di presentazione della dichiarazione, potrebbe essere opportunamente completata con la sostituzione del termine di 90 giorni di cui all'articolo 2, comma 7, del D.P.R. 322 del 1998 che determina la dichiarazione "omessa", con il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (di conseguenza andrebbe modificato l'articolo 13, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 472 del 1997). Quest'ultima riforma sarebbe opportuna anche in materia di dichiarazione Iva.

In materia di Iva è apprezzabile la mitigazione del trattamento sanzionatorio delle violazioni relative all'emissione della fattura elettronica nel primo anno di utilizzo dello strumento, e quindi fino al 31 dicembre 2019. La misura è particolarmente apprezzabile perché estende l'attuazione dei principi di collaborazione e buona fede previsti dallo Statuto del Contribuente, e normalmente applicati ai rapporti tra contribuenti ed Uffici, anche nei confronti della stessa legislazione fiscale. In pratica si riconosce che l'introduzione della fattura elettronica comporta una rivoluzione epocale dei metodi di fatturazione e di conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti, tale

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



da avere effetti sull'affidamento dei contribuenti e da determinare una obiettiva condizione di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma, così da rendere "incolpevoli" le eventuali violazioni commesse dagli operatori.

L'introduzione della fattura elettronica e la conseguente immediata disponibilità dei dati in essa contenuti da parte degli Uffici, avrebbe dovuto avere, come effetto naturale, quello di comportare sia l'abolizione della trasmissione dei dati delle liquidazioni periodiche, sia l'abolizione dello spesometro.

Invece, sul punto, la proposta di legge dispone la sola abolizione della trasmissione delle liquidazioni periodiche, mantenendo in vigore lo spesometro, seppure con periodicità annuale.

Peraltro viene mantenuto in vigore una comunicazione che non ha corrispondenza, a quanto consta, negli altri Paesi occidentali.

E' certamente apprezzabile l'abolizione della trasmissione dei dati delle liquidazioni periodiche, mentre si ritiene troppo timida la conservazione dello spesometro, pur se con periodicità annuale.

Tuttavia, dalla conservazione dello spesometro potrebbe trarsi un indizio circa la consapevolezza, in capo al legislatore, della non completa efficacia della fattura elettronica nel contrasto all'evasione e, in particolare, dell'evasione relativa all'occultamento in tutto o in parte del presupposto d' imposta.

Infine, sempre in tema di Iva, è apprezzabile la correzione degli effetti dell'applicazione dello split payment, che produce situazioni di credito Iva cronico,

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 21112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meis Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



mediante l'introduzione di un sistema analogo al plafond per esportatori abituali, previsto dall'articolo 17 della proposta di legge.

In materia procedimentale e, in particolare, di controllo formale, l'articolo 3 vieta all'Amministrazione Finanziaria di chiedere ai contribuenti dati ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione stessa, in quanto trasmessi da soggetti terzi in adempimento di obblighi certificativi, dichiarativi o comunicativi.

Il predetto divieto precisa quanto già stabilito in via generale dall'articolo 6, co. 4 dello Statuto del contribuente, tuttavia sarebbe stato più efficace formulare la norma ai sensi dell'articolo 7, co. 1, lett. f) D.l. 70/2011 (conv. 106/2011), che legittima il contribuente a non fornire informazioni che siano già in possesso del fisco, o che l'Amministrazione possa reperire presso altre Amministrazioni Pubbliche.

Particolarmente apprezzabile al fine di garantire l'effettività dei principi di affidamento, collaborazione e buona fede tra fisco e contribuente, è l'art. 11 rivolto all'introduzione generalizzata del diritto al contraddittorio endoprocedimentale, quindi anche ai tributi non armonizzati, superando in tal modo la sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 9 dicembre 2015, n. 24823, che limita - incomprensibilmente - il diritto al contraddittorio endoprocedimentale ai soli tributi armonizzati ed esclude l'esistenza di un siffatto diritto per gli accertamenti relativi a tributi domestici.

Sarebbe a tal fine opportuno precisare che le richieste di documenti e le audizioni dei contribuenti presso gli Uffici ai sensi dell'articolo 32, D.p.r. 600/1973, non hanno natura di contraddittorio preventivo, ma di partecipazione servente all'attività degli

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



Uffici, alla quale il contribuente è costretto a collaborare, pena l'irrogazione di sanzioni pecuniarie e delle preclusioni probatorie.

Correttamente la norma prevede che il contraddittorio possa esercitarsi solo al termine dell'istruttoria, e sia finalizzato a consentire l'esercizio dell'autotutela amministrativa o l'adesione del contribuente al ravvedimento operoso.

**Le ulteriori proposte di semplificazione fiscale, di sostegno delle attività economiche e delle famiglie e di contrasto dell'evasione fiscale**

**1. Abolizione dello spesometro, oltre che delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche**

Il tema delle semplificazioni in materia di Iva dipende dal campo di applicazione che verrà attribuito a decorrere dal prossimo primo gennaio alla fatturazione elettronica, poiché questo strumento - come affermato anche dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate nell'audizione del 12 settembre 2017 - renderà automaticamente disponibili i dati all'Amministrazione Finanziaria rafforzandone le capacità di controllo; o almeno di controllo nei confronti dei soggetti che emettono le fatture.

A tal fine ricordiamo che la *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2017*, distingue tra evasione per omesso versamento di somme dichiarate (*collection tax gap*) ed evasione per omessa dichiarazione (*assessment tax gap*).

La fatturazione elettronica, analogamente agli strumenti già citati che l'hanno preceduta, appare efficace per il contrasto al *collection tax gap*, grazie ai controlli automatizzati ed alla possibilità di incrociare i dati.

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



Al contrario non è scontata, anzi è fortemente dubbia, l'efficacia della fatturazione elettronica nel contrasto all'*assessment tax gap*, il quale andrebbe contrastato con provvedimenti improntati a maggiore equità, trasparenza e collaborazione.

Ciò premesso deve essere ricordato che nell'anno 2015, l'*assessment tax gap* rappresentava il 20% dell'imposta potenziale, mentre il *collection tax gap* rappresentava solamente il 6,4% dell'imposta potenziale.

Per quanto appena affermato i Revisori Legali UNRL dubitano dell'efficacia della fattura elettronica nei confronti dei fenomeni più pericolosi e di maggiore ammontare di evasione Iva, vale a dire dei fenomeni c.d. di *assessment tax gap*, che consistono nell' occultare il presupposto di imposta ad esempio mediante omesse fatturazioni o mediante fatturazioni per operazioni inesistenti.

In questa prospettiva la fatturazione elettronica costituisce un ulteriore adempimento che aggrava una gestione informatica già ampiamente complicata, soprattutto per i piccoli imprenditori, per i quali sarà necessario prevedere misure più adeguate e meno complesse, come, peraltro, raccomandato in sede europea.

A tal fine basta leggere la Comunicazione COM(2018)55 con la quale la Commissione propone al Consiglio di autorizzare l'Italia ad introdurre la fattura elettronica in deroga agli articoli 218 e 232 della Direttiva IVA, dove si rileva che *"i soggetti passivi dovrebbero sostenere costi aggiuntivi connessi all'attuazione ed alla gestione di un nuovo sistema di fatturazione"*.

Pertanto per la fatturazione elettronica dovrebbe essere previsto un avvio a step, a partire dalle imprese di grandi dimensioni, e con l'esclusione delle imprese di minori

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 21112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



dimensioni.

Pertanto si auspica un intervento normativo per differire l'introduzione della fattura elettronica per le imprese di minori dimensioni.

Ciò premesso l'introduzione della fattura elettronica non può non comportare la contestuale abolizione delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche e dello spesometro, i cui dati saranno già in possesso dell'Amministrazione proprio per effetto della fatturazione elettronica.

D'altra parte, per i contribuenti di minori dimensioni, l'abolizione delle suddette comunicazioni è una diretta conseguenza dell'esenzione da Iva dei contribuenti con volume d'affari non superiore ad euro 65.000, come consentito dalla Decisione di Esecuzione 2013/678 del Consiglio e come appare sia intenzione dell'esecutivo nella proposta di ampliamento dell'area di flat tax per professionisti ed imprenditori.

Peraltro, l'abolizione di entrambe le comunicazioni in esame sarebbe in linea con quanto indicato nel Rapporto del Fondo Monetario Internazionale nel 2015, il quale, dopo aver rilevato che i termini previsti in Italia per le presentazioni delle dichiarazioni non sono in linea con le migliori prassi internazionali, ha anche sottolineato che *“per ridurre i costi sia per il contribuente che per l'amministrazione, la quantità di informazioni richieste nelle dichiarazioni deve essere ridotta al minimo. ...”*.

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unri@pec.revisori-legali.com](mailto:unri@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589





## **1.1 Obbligo di inserimento della pec dei Revisori Legali INI-PEC.**

INI-PEC è l'Indice Nazionale degli Indirizzi di Posta Elettronica Certificata istituito dal Ministero dello Sviluppo Economico. INI-PEC raccoglie tutti gli indirizzi di PEC delle Imprese e dei Professionisti presenti sul territorio italiano ed è pensato per chiunque abbia la necessità di ottenere l'indirizzo di PEC di un professionista o di un'impresa che desidera contattare. Senza bisogno di autenticazione o di programmi aggiuntivi, chiunque può accedere alla sezione di ricerca del portale e cercare l'indirizzo di posta elettronica certificata di proprio interesse. Se l'azienda o il professionista cercato è presente nell'indice, INI-PEC fornisce all'utente l'indirizzo richiesto, semplificando la vita di tutti. Oggi a maggior ragione con l'introduzione della fattura elettronica .

L'indice viene puntualmente aggiornato con i dati provenienti dal Registro Imprese e dagli Ordini e dai Collegi di appartenenza, nelle modalità stabilite dalla legge.

Il reperimento delle informazioni di tutti gli operatori economici che per legge devono possedere un proprio indirizzo PEC è ora più agevole ed efficace grazie ad INI-PEC.

INI-PEC è uno strumento innovativo e fondamentale allo sviluppo del paese realizzato da Info Camere in attuazione del decreto legge del 18 ottobre 2012, n.179.

La professione del Revisore Legale introdotta dapprima dalla Dir. E.U. n.43/2006 e poi dalla successiva Dir. E.U. n.56/2014 recepita poi nell'ordinamento interno attraverso il D.Lgs. 39/2010 e s.m.i. è trasversale e conta circa 160.000 iscritti all'omonimo registro di varia provenienza: ordinistica e non ordinistica ciò ne enfatizza le peculiarità di indipendenza e terzietà.

### **Unione Nazionale Revisori Legali Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

### **Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - pec: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



Pur detenendo rapporti con varie realtà pubbliche e private ergo hanno la necessità di possedere la PEC e firma digitale in quanto anche intermediari a tutt'oggi non sono né visibili né rintracciabili in INI-PEC servizio pubblico che dovrebbe consentire la facile comunicazione tra enti pubblici, aziende e professionisti ed oggi a maggior ragione con l'introduzione della fattura elettronica anche tra privati.

A tale proposito nell'interpretazione finora seguita dal Ministero dello Sviluppo Economico coerentemente anche con l'interpretazione fornita dal CUP – Comitato Unitario Professioni, si considerano assimilate alle professioni riservate quelle attività professionali per le quali si rilevano la presenza di requisiti obbligatori e di una pubblica autorità che, ai sensi di norme di legge, ne controlli la presenza in capo ai soggetti esercenti l'attività professionale in questione. Viceversa, per quelle attività (es. amministratori condominiali) per le quali una legge stabilisce dei requisiti obbligatori, ma non sia prevista una autorità pubblica che ne controlli il rispetto, si ritiene che sussistano gli estremi per l'applicazione della legge 4/2013, purché i requisiti minimi di iscrizione alle relative associazioni coincidano con quelli previsti dalla legge stessa.

Delibere CNEL del 23/01/2014 a seguito anche commissione ordinaria del 18/11/2009 - su istanze di vari associazioni di categoria professionale analoghe alla nostra nel periodo 2009-2011 - con lettera del 03/02/2014 comunica al Ministero Grazia e Giustizia all'unanimità il proprio parere negativo circa il riconoscimento di Associazione maggiormente rappresentativa di professione non regolamentata in merito alla tipologia di professione del Revisore allora contabile reputata già parzialmente regolamentata.

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



Definizione professione intellettuale data all'audizione Camera Deputati dal C.U.P.  
17/11/09

“ ... nel nostro ordinamento esiste una precisa individuazione di professione intellettuale come “professione regolamentata”, per cui sono “professionisti” solamente quanti decidono di limitare la propria attività in virtù della tutela di un interesse pubblico (vale a dire quello, da parte della collettività, a fruire di prestazioni di elevato standard qualitativo da parte di chi effettivamente possiede competenze specifiche), ed accedono alla abilitazione all'esercizio della professione prescelta mediante un percorso di studi predeterminato il quale trova il suo corollario nel superamento di un esame di Stato, obbligandosi alla formazione professionale continua, ed assoggettandosi a pregnanti norme di deontologia professionale, alla vigilanza dell'ente pubblico di appartenenza e al regime giuspubblicistico che lo caratterizza ... “

Ciò premesso non vi è più alcuna ragione che osti all'inserimento della pec dei Revisori Legali di cui al D. Lgs. 39/2010 all'INI-PEC all'Indice Nazionale degli Indirizzi di Posta Elettronica Certificata istituito dal Ministero dello Sviluppo Economico e realizzato da Info Camere in attuazione del decreto legge del 18 ottobre 2012, n.179.

Perché i Revisori Legali :

- sono una professione intellettuale regolamentata e come tale è inserita nell'elenco delle professioni regolamentate insieme agli altri ordini ( si cfr. in tal senso [http://ec.europa.eu/internal\\_market/qualifications/regprof/index.cfm](http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/regprof/index.cfm) ) ancorché non organizzata in forma ordinistica per ovvie ragioni di tutela dell'indipendenza e

**Unione Nazionale Revisori Legali**  
**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - pec: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



terzietà caratteristica di tali professionisti;

- sono sotto il controllo di diversi regulator pubblici: MEF, Giustizia, Consob, Banca d'Italia, Interni ... si cfr. D.Lgs. 39/2010 e s.m.i. ;
- devono possedere il requisito della onorabilità come richiesto dall'art. 2 c.2 lett. a) D.Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- per potersi abilitare all'esercizio della revisione legale debbono essere laureati come richiesto dall'art. 2 c.2. lett. b) D.Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- devono sostenere un tirocinio formativo di 36 mesi ai sensi art. 3 D.Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- devono sostenere un esame di idoneità professionale di cui all'art. 4 del D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- devono sostenere 20 CFU annui in materie caratterizzanti e non caratterizzanti settore privato e 10 CFU annui in materie settore pubblico per la formazione permanente continua di cui all'art. 5 D.Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- sono soggetti metodicamente al controllo di qualità da parte del regulator pubblico MEF, di cui al D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.;

garantiscono ed offrono una competenza ed una professionalità tale da essere considerata notevolmente qualificata.

### **Unione Nazionale Revisori Legali**

#### **Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

#### **Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



## **2. Effetti sul visto di conformità dell'abolizione (o della conservazione) dello spesometro e delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche.**

### **2.1 Attribuzione ai Revisori Legali di apporre il visto di conformità.**

Le check list che risultano dalle *best practics* applicate dai professionisti per l'apposizione del visto di conformità ai fini delle compensazioni orizzontali, oltre che da documenti di prassi - come ad esempio la Circolare 57/2009 dell'Agenzia delle Entrate, altro non rappresentato, nella sostanza, che un ulteriore controllo sui dati di cui l'Amministrazione è già in possesso per mezzo dello spesometro e delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche. Per quanto appena affermato si ritiene che il visto di conformità debba essere considerato alternativo agli obblighi di comunicazione analitica dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. "spesometro"), e di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA.

Pertanto nel caso di abolizione del c.d. spesometro e dell'obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, sarebbe opportuno conservare il visto di conformità per la compensazione orizzontale dei crediti d'imposta.

Tuttavia, al fine di semplificare e facilitare l'adempimento dell'obbligazione tributaria, è opportuno estendere l'abilitazione al rilascio del visto di conformità anche ai Revisori Legali di cui al D. Lgs. 39/2010 e s.m.i., i quali:

- in quanto pubblici ufficiali nel loro esercizio delle tipiche attività di **"audit service"** ancorché regolati da un rapporto sottostante di natura privatistica;
- in quanto per potersi abilitare all'esercizio della revisione legale debbono essere laureati come richiesto dall'art. 2 c.2. lett. b) D.Lgs. 39/2010 e s.m.i.;

#### **Unione Nazionale Revisori Legali**

##### **Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 21112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

##### **Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



- in quanto devono possedere il requisito della onorabilità come richiesto dall'art. 2 c.2 lett. a) D.Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- in quanto devono sostenere un tirocinio formativo di 36 mesi ai sensi art. 3 D.Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- in quanto devono sostenere un esame di idoneità professionale di cui all'art. 4 del D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- in quanto devono sostenere 20 CFU annui in materie caratterizzanti e non caratterizzanti settore privato e 10 CFU annui in materie settore pubblico per la formazione permanente continua di cui all'art. 5 D.Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- in quanto soggetti metodicamente al controllo di qualità da parte del regulator pubblico MEF, di cui al D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- supportati da idonea assicurazione R.C. professionale senza franchigie;

garantiscono ed offrono una competenza ed una professionalità tale da essere notevolmente superiore rispetto agli altri professionisti già abilitati.

Proprio per tali maggiori garanzie offerte dai Revisori Legali ex D.Lgs. 39/2010 e le relative responsabilità civili, penali ed amministrative a carico degli stessi si ritiene, per gli effetti, che anche gli accertamenti induttivi di cui all'art. 39 c.2 DPR 600/73 nonché 55 DPR 633/72 e loro s.m.i. siano notificati a pena di decadenza, entro il 31/12 del secondo anno successivo a quello in cui sono state presentate le dichiarazioni per le quali è stato rilasciato visto di conformità ai sensi art. 35 c.1 lett. a) D.Lgs.241/1997 e s.m.i. da parte di un Revisore Legale di cui al D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - pec: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



Qualora, per converso, venissero confermati l'obbligo di comunicazione analitica dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. "spesometro"), e l'obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, l'Unione Nazionale Revisori Legali - UNRL propone l'abolizione del visto di conformità per la compensazione orizzontale dei crediti d'imposta.

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 21112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



### **3. Riforma del processo tributario: Riforma delle Commissioni Tributarie nell'ottica di realizzare il giusto processo di cui all'articolo 111 Costituzione ed attribuzione del patrocinio in giudizio anche ai Revisori Legali**

#### **3.1 Riforma delle Commissioni**

Al 31 dicembre 2017 viene registrato un notevole scostamento nel numero dei giudici tributari effettivi rispetto alle previsioni del D.M. 11 aprile 2008, di fatti i giudici in attività sono 3.019 rispetto ai 4.668 previsti. Mediamente i giudici tributari hanno un'età di poco superiore a sessant'anni ed il 51% di essi sono giudici togati.

Complessivamente nel 2017 sono state svolte 21.623 udienze nei gradi di merito nelle quali sono state discusse oltre 350.000 controversie<sup>1</sup>.

L'articolo 101 della Costituzione stabilisce che i giudici sono soggetti soltanto alla legge ed ai sensi dell'articolo 108 la legge deve assicurare l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali. Inoltre l'articolo 111 richiede espressamente il rispetto dei requisiti di terzietà ed imparzialità.

Ciò premesso non è accettabile l'attuale modello organizzativo della giustizia tributaria che radica l'organizzazione delle Commissioni presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, vale a dire nel medesimo Ministero al quale sono collegate le Agenzie Fiscali e la Direzione fiscalità.

La giustizia tributaria dipende dallo stesso Ministero dal quale dipende l'Amministrazione Fiscale che emana gli atti da sottoporre al controllo giurisdizionale, si crea quindi un corto circuito tra controllori e controllati.

**Unione Nazionale Revisori Legali**  
**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589





Ne consegue che le attuali Commissioni, per la loro composizione e per le modalità del loro funzionamento, non producono una giustizia di qualità.

Il primo intervento dovrebbe quindi consistere nel recidere ogni legame tra Giudici Tributari e Ministero delle Finanze.

In secondo luogo la Giustizia Tributaria dovrebbe essere affidata esclusivamente a giudici togati, la cui selezione e la cui progressione di carriera non differisca da quelle previste per i magistrati ordinari.

Nel rinnovato contesto che si propone di adottare, le attuali commissioni potrebbero essere conservate in funzione di filtro amministrativo, che operi quale fase di contenzioso meramente amministrativo, allo scopo di deflazionare il contenzioso giurisdizionale.

In altre parole alle Commissioni potrebbe essere attribuita la fase di reclamo-mediazione prevista dall'articolo 17-bis, D.lgs 546/1992, come strutture *diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti impugnati*<sup>2</sup>, ed attualmente svolta dagli Uffici legali dell'Agenzia delle Entrate.

Invero, pur se affidata al team legale e non al team controlli, la fase del reclamo-mediazione viene pur sempre svolta all'interno di strutture dell'Agenzia delle Entrate.

A differenza quanto sostenuto nella Relazione di accompagnamento al D.l. 158/2015 e nella Circolare 29.12.2015, n. 38/E, l'istituto del reclamo-mediazione non costituisce esercizio del potere di autotutela, poiché ne differiscono i presupposti, pertanto è necessario che tale fase sia attribuita ad un soggetto terzo.

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 – 00187 – T +39 06 92919366 – F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 – 20123 – T +39 02 00614093 – F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 – 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square – 1000 – T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) – Via Piave, 2 - 00018 – T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



---

<sup>1</sup>Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie, relativo all'anno 2017

**Unione Nazionale Revisori Legali**

**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 21112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - p eo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



### **3.2 Ampliamento dei professionisti abilitati alla difesa tecnica con l'inserimento dei Revisori Legali a norma dell'articolo 63, comma 2, D.p.r. 600/1973**

L'abilitazione alla difesa tecnica nel processo tributario delle diverse categorie di professionisti indicati nell'articolo 12, D.lgs 546/1992, corrisponde ad un riconoscimento delle loro specifiche competenze professionali, come già riconosciuto dalla stessa Corte Costituzionale ed altre corti<sup>3</sup>.

Nel processo tributario è quindi concesso alla parte di avvalersi dell'assistenza tecnica di professionisti aventi diversa qualificazione professionale, senza che questo comprima in alcun modo il diritto di difesa della parte medesima<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup>Cfr., Art. 17-bis, D.lgs 546/1992; art. 39, co. 9, D.l. 6.7.2011, n. 98;

<sup>3</sup>Cfr., Corte Costituzionale, sent., n.35/2004; C.C. n.437/2002; C.C. 2/12/2009 n.328; Corte Appello MI 12/12/12; SENTENZA 19. 2. 2002 — CAUSA C-309/99 corte giustizia europea

<sup>4</sup>Cfr., Corte Costituzionale, ord. 3.6.1998, n. 210;

L'articolo 63, comma 2, D.p.r. 600/1973, consente la rappresentanza e l'assistenza dei contribuenti davanti agli uffici finanziari ... *ai soggetti indicati nell'art. 4, comma 1, lettere e , f (oggi Revisori Legali) ed i , del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 è data facoltà agli stessi rappresentanti di autenticare la sottoscrizione, riconoscendone quindi una particolare e specifica competenza tecnica, del tutto analoga ai professionisti iscritti in albi professionali o a soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi.*

#### **Unione Nazionale Revisori Legali**

##### **Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

##### **Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - pec: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



Peraltro ad oggi sempre ai sensi dell'art. 4 c.1 lett. f) del *D. Lgs. 31 dicembre 1992, n.545* **i giudici delle commissioni tributarie provinciali** sono nominati anche tra i Revisori Legali con almeno cinque anni di attività il che sembrerebbe proprio una contraddizione in termini.

Infine è lo stesso attuale *art. 5 c.1 lett. g) punto iii) del Regolamento E.U. 537/2014* direttamente applicabile nel nostro ordinamento **che abilita i Revisori Legali** di cui al D.Lgs. 39/2010, che non svolgono per il proprio cliente attività di "audit services", a: **"... l'azione di patrocinio nella risoluzione di controversie .."**

Ciò premesso non vi è più alcuna ragione che osta all'abilitazione alla difesa tecnica nel processo tributario dei Revisori Legali a norma dell'articolo 63, comma 2, D.p.r. 600/1973, anzi, al fine di realizzare pienamente il principio di collaborazione tra Amministrazione e contribuenti e di rafforzare l'effetto deflattivo del contenzioso degli strumenti attualmente previsti - primo tra tutti il procedimento di reclamo e mediazione di cui all'articolo 17 bis, D.lgs 546/1992 - è ormai indifferibile l'attribuzione anche ai Revisori Legali di cui al D. Lgs. 39/2010 dell'abilitazione al patrocinio avanti alle Commissioni Tributarie, per mezzo della riforma dell'articolo 12, D.lgs 546/1992.

Pertanto l'Unione Nazionale Revisori Legali - UNRL, propone la riforma dell'articolo 12, D.lgs 546/1992, nel senso di inserire tra i professionisti abilitati alla difesa tecnica nel processo tributario, anche i Revisori Legali di cui al D. Lgs. 39/2010 a norma dell'articolo 63, comma 2, D.p.r. 600/1973.

Non ultimo teniamo a ricordare che già il Parlamento con L.n.80 del 07/04/2003 art.2 c.1 lett. g) aveva delegato il governo di allora di introdurre una disciplina uniforme del

#### **Unione Nazionale Revisori Legali**

##### **Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

##### **Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



processo prevedendo .... “l’inclusione .... dei **revisori contabili** tra i soggetti abilitati all’assistenza tecnica generale .... “ purtroppo delega ad oggi mai attuata !

### **3.3 Introduzione della testimonianza scritta**

Nella nota sentenza 23.11.2006, n. 75053/01 *Jussilla*, la Corte Europea dei Diritti dell’Uomo ha stabilito che il divieto di prova testimoniale è compatibile con il principio del giusto processo, di cui all’art. 6 Cedu, a condizione che non ne derivi un grave pregiudizio per la posizione processuale dell’interessato.

Il divieto di prova testimoniale non si estende alle dichiarazioni di terzi riprodotte nei processi verbali della Guardia di Finanza o dell’Agenzia delle Entrate e, per il principio della parità delle armi, alle dichiarazioni sostitutive di notorietà prodotte dal contribuente<sup>5</sup>.

Ciò premesso ed alla luce delle esperienze dei riti processuali civili ed amministrativi nulla appare ostare all’introduzione, anche nel processo tributario, dell’istituto della testimonianza scritta, di cui all’articolo 257-bis C.p.c., la quale, peraltro, non andrebbe neppure ad alterare la natura documentale del processo tributario.

### **3.4 Rafforzamento indipendenza, terzietà ed imparzialità dei Revisori Legali**

I Revisori Legali dovrebbero essere soggetti soltanto alla legge che deve assicurarne l’indipendenza la terzietà e l’imparzialità anche rispetto agli statuti di altre organizzazioni professionali che non necessitano di tali requisiti e per gli effetti sarebbe coerente limitarne la responsabilità con una formula agganciata al loro compenso o parcella e riducendone la prescrizione al “dies a quo” si sia verificato l’evento; ovvero

#### ***Unione Nazionale Revisori Legali***

##### ***Sedi di Rappresentanza***

*Roma: Via Antonio Salandra 18 – 00187 – T +39 06 92919366 – F +39 06 23318492*

*Milano: Via Torino, 2 – 20123 – T +39 02 00614093 – F +39 02 21112597*

*Napoli: Corso Novara, 10 – 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square – 1000 – T +32 2 8082722*

##### ***Sede Legale ed Operativa***

*Palombara Sabina (RM) – Via Piave, 2 – 00018 – T +39 0774 65083 F +39 0623318492*

*url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)*

*C.F.: 94052410589*



estrarli a sorte anche per le società private attraverso un meccanismo simile a quello del Ministero interno per gli EE.LL. detenuto dal Ministero Sviluppo Economico ovvero da Info Camere per le società private e gli enti anche non profit. Estensione che a parere dell'UNRL dovrebbe estendersi a tutto il settore pubblico allargato incluse le partecipate, ed altre entità pubbliche nonché a tutte le regioni a statuto speciale. Infine per rafforzare l'indipendenza dalla revisione legale sarebbe oltremodo opportuno ed urgente definire ed aggiornare le tariffe professionali dei Revisori Legali in modo da rispettare l'art.11 del D.Lgs. 39/2010 e razionalizzare le varie tariffe attualmente vigenti in un "unicum" .

#### **4. Abolizione dell'Irap e definizione autonoma organizzazione ai fini Irap**

L'Unione Nazionale Revisori Legali UNRL auspica la completa abolizione dell'Irap.

Tuttavia, finché l'imposta continuerà ad essere in vigore, anche al fine di eliminare migliaia di contenziosi pendenti presso le Commissioni tributarie di merito e la Corte di Cassazione, è necessario definire il concetto di autonoma organizzazione ai fini Irap. Una tale misura semplificherebbe la vita ai professionisti e lavoratori autonomi, nel comprendere se sono soggetti o meno all'imposta, senza dover attendere l'esito di contenziosi defatiganti. A tal fine, del resto, basterebbe recepire gli indirizzi, ormai prevalentemente univoci della Cassazione.

Infatti sono ormai decorsi diciassette anni dalla sentenza della Corte Costituzionale 15 maggio 2001, n. 156, nella quale veniva riconosciuto che l'elemento organizzativo non poteva dirsi connaturato all'attività di lavoro autonomo ancorché svolta con carattere di abitudine, nel senso che era, ed è tutt'ora possibile, svolgere attività professionali in

#### ***Unione Nazionale Revisori Legali***

##### ***Sedi di Rappresentanza***

*Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492*

*Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597*

*Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722*

##### ***Sede Legale ed Operativa***

*Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492*

*url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)*

*C.F.: 94052410589*



assenza di organizzazione di capitali o di lavoro altrui.

---

<sup>5</sup>Cfr., Cass. 26.03.2003, n. 4423; Cass. 21.04.2008, n. 10261

**Unione Nazionale Revisori Legali**  
**Sedi di Rappresentanza**

Roma: Via Antonio Salandra 18 - 00187 - T +39 06 92919366 - F +39 06 23318492

Milano: Via Torino, 2 - 20123 - T +39 02 00614093 - F +39 02 2112597

Napoli: Corso Novara, 10 - 80143 - Bruxelles: 37, De Meus Square - 1000 - T +32 2 8082722

**Sede Legale ed Operativa**

Palombara Sabina (RM) - Via Piave, 2 - 00018 - T +39 0774 65083 F +39 0623318492

url: [www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - peo: [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com) - pec: [unrl@pec.revisori-legali.com](mailto:unrl@pec.revisori-legali.com)

C.F.: 94052410589



L'orientamento della Corte di Cassazione<sup>6</sup> si è consolidato nel considerare l'organizzazione del lavoro autonomo in senso oggettivo, vale a dire nell'esistenza di un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui.

Ne consegue che l'organizzazione sussiste ogni volta in cui il professionista si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui o impiega beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività.

### **5. Abolizione del Modello 730 precompilato**

I Revisori Legali UNRL propongono l'abolizione del Modello 730 precompilato, il quale, al contrario della semplificazione che avrebbe dovuto realizzare, ha solamente creato enormi problemi di gestione ai contribuenti, agli intermediari ed alla stessa Amministrazione Finanziaria.

Inoltre il regime sanzionatorio che grava sui caf e sugli intermediari abilitati in forza degli articoli 5 e 6, D.lgs 175/2014 è costituzionalmente illegittimo e praticamente inattuabile.

E' costituzionalmente illegittimo, per violazione del principio di capacità contributiva, accollare le imposte dovute dal contribuente sulla base della sua capacità contributiva, agli intermediari abilitati che non manifestano quella capacità contributiva.

E' noto che la capacità contributiva costituisce il fondamento ed il limite all'imposizione, ne consegue che non vi può essere un pagamento di imposte privo di manifestazione di capacità contributiva e, d'altra parte, al contribuente non può essere

---

<sup>6</sup>Cfr., Cass. 3.12.2015, n. 24670





chiesto di concorrere alle spese pubbliche in misura superiore a quella che sia ragionevolmente consentita dalla sua capacità contributiva. Ciò a maggior ragione poiché la norma in esame non consente un meccanismo di rivalsa obbligatoria ed automatica al fine di ripristinare la capacità contributiva violata. Anzi, al contrario, gli intermediari non incorrono in sanzioni solo in caso di dolo o colpa grave del contribuente, purtroppo la norma dimentica che gli intermediari non hanno i poteri di indagini attribuiti all'Agenzia delle Entrate e non possono certo sostituirsi a quest'ultima. A tal fine sarebbe stato molto più opportuno prevedere una clausola di diligenza analogamente a quanto richiesto al cessionario ai fini di sottrarsi alle frodi all'iva. Da quanto affermato consegue il possibile vizio di legittimità costituzionale degli articoli 5 e 6, D.lgs 175/2014.

D'altra parte è inattuabile perché né le polizze assicurative dei Caf né quelle degli intermediari prevedano il rimborso delle imposte dovute dal contribuente ma solo delle sanzioni che quest'ultimo è stato costretto a pagare a seguito di un errore dell'assicurato, quindi migliaia di intermediari resteranno esposti al rischio.

## **6. Statuto del Contribuente Codificazione e tecnica legislativa**

### **6.1 Codificazione e tecnica legislativa**

Nonostante l'articolo 2 dello Statuto del Contribuente, la legislazione fiscale italiana continua ad essere eccessivamente casistica, complessa, instabile e priva di sistematicità.

Pertanto il primo passo per realizzare una semplificazione fiscale decisiva, duratura e quindi definitiva è la redazione di un Codice Tributario.

Il Codice Tributario dovrà eliminare le disposizioni superflue, coordinare per materia quelle residue e far precedere la disciplina delle singole imposte da una serie di disposizioni generali applicabili ad ogni tipologia di imposta. La parte generale dovrà



disciplinare in maniera unitaria, per tutte le tipologie di imposte contenute nel codice, il soggetto passivo, l'obbligazione tributaria, la fase procedimentale, le sanzioni ed il processo tributario. La parte generale, inoltre, dovrà confermare i principi già previsti dallo Statuto del Contribuente e quindi: chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva, irretroattività e tutela dell'affidamento, della collaborazione e della buona fede nei rapporti tra fisco e contribuente. Il Codice non dovrà essere un mero insieme di Testi Unici ma, al contrario, dovrà essere un Codice nel senso tecnico-giuridico del termine, vale a dire un luogo di trasformazione di norme non coordinate e redatte secondo bassi standard qualitativi - come quelle vigenti - in norme organiche, sistematicamente collegate tra loro e redatte secondo criteri uniformi<sup>7</sup>.

Il Codice dovrà essere adottato con la forma del Decreto Legislativo di cui all'articolo 76 della Costituzione, in modo tale da lasciare in capo al Parlamento la responsabilità delle scelte politiche ed in attuazione della riserva di legge di cui all'articolo 23 Costituzione, mentre la disciplina di attuazione dovrà essere affidata al Governo ed ai tecnici del Ministero.

L'adozione delle disposizioni tributarie dovrebbe essere in ogni caso preceduta dalla consultazione dei rappresentanti dei contribuenti, al fine di garantire il consenso alla formazione della norma fiscale e, di conseguenza, maggiori livelli di adempimento spontaneo nella fase di attuazione della norma stessa. Per contro, allo scopo di garantire i contribuenti, l'Amministrazione Finanziaria dovrebbe essere esclusa dalla partecipazione alla formazione della norma tributaria, a tal fine si ricorda che l'Amministrazione è priva di potere legislativo e le stesse circolari non hanno alcuna forza di legge. Ne verrebbe quindi garantito il rispetto della riserva di legge di cui all'articolo 23 Costituzione.

---

<sup>7</sup>G. Tremonti, *La riforma fiscale*, cit;



## 6.2 Statuto del Contribuente

Lo Statuto del Contribuente, di cui alla legge n. 212/2000 dovrebbe essere rafforzato, coerentemente con la sua aspirazione di essere norma di attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione. La Corte di Cassazione, anche recentemente, ha ribadito che le disposizioni dello Statuto del contribuente, che costituiscono meri criteri guida per il giudice, in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici, non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria, con la conseguenza che esse non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse<sup>8</sup>. A distanza di ormai diciotto anni dalla sua introduzione, non può che rilevarsi uno svilimento del ruolo che lo Statuto del Contribuente ambiva ad assumere.

L'Unione Nazionale Revisori Legali UNRL ritiene necessario rafforzare il ruolo dello Statuto del Contribuente elevando le disposizioni in esso contenute al rango di norma di livello costituzionale. Ciò potrebbe avvenire mediante l'approvazione di una legge di rango costituzionale, ai sensi dell'articolo 138 Cost., che introduca nella Costituzione una procedura rafforzata per derogare e/o modificare le disposizioni contenute nello Statuto, analogamente a quanto previsto nell'articolo 79 Cost. per le leggi che concedono l'amnistia o l'indulto. Non necessariamente si richiede di adottare maggioranze parlamentari delle dimensioni di quelle previste nel predetto art. 79, ma si ritiene necessario prevedere una procedura rafforzata rispetto all'adozione degli ordinari atti aventi forza di legge.

---

<sup>8</sup>Cfr., Corte di Cassazione, Sez. 5, Ord. 9 maggio 2018, n. 11082;



In alternativa, sempre mediante la procedura dell'articolo 138, sarebbe possibile intervenire direttamente sul testo costituzionale, inserendo le previsioni attualmente contenute nello Statuto, ad esempio quelle degli articoli 3 e 4, nei corrispondenti articoli della Costituzione sulla base di un criterio di coerenza per materia.

### **6.3 Il Garante del contribuente**

E' necessario riformare l'istituto del Garante del contribuente e dotarlo di risorse e strutture adeguate.

Il ruolo di Garante del contribuente deve essere attribuito esclusivamente a soggetti di indubbia competenza in materia fiscale, a tal fine è necessario riformare il comma 2 dell'articolo 13, legge 212/2000, che nella sua attuale formulazione non garantisce la competenza tecnica del Garante.

Al fine di rafforzarne il ruolo, il Garante dovrebbe avere il potere di avviare in autonomia i procedimenti disciplinari contro i comportamenti dell'amministrazione che determinano un pregiudizio per i contribuenti, senza il tramite della segnalazione al Direttore regionale o al Comandante di zona della Guardia di Finanza.

Inoltre a fini di terzietà e garanzia è opportuno che il Garante abbia sede presso la CTR di riferimento.

Infine, per rendere effettivo il suo ruolo, è necessario che al Garante vengano attribuite le necessarie risorse finanziarie.



## **7. Il rapporto fisco – contribuente**

L'Unione Nazionale Revisori Legali UNRL auspica un'evoluzione del rapporto tra fisco e contribuente nel senso indicato dalle Corti sovranazionali, quindi dalla Corte di Giustizia Europea e dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

### **7.1 Il diritto al contraddittorio (rinvio)**

Si manifesta apprezzamento per l'introduzione del contraddittorio generalizzato anche ai tributi domestici ad opera dell'articolo 11 della proposta come già precisato *infra*.

### **7.2 Il diritto a non auto-accusarsi**

Alla luce delle sentenze della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo 17.12.1993 *Funkee*, più recentemente 5.4.2012 *Chambaz*, l'ordinamento tributario dovrebbe riconoscere il diritto a non auto-incriminarsi, pertanto dovrebbe consentire al contribuente sottoposto ad accertamento il diritto ad opporsi a richieste documentali e di rifiutare di rendere dichiarazioni che potrebbero comportare una incriminazione penale o un accertamento amministrativo.

Tuttavia, al fine di mediare tra il diritto a non auto-incriminarsi ed il rischio di condotte fraudolente in violazione del dovere di collaborazione e buona fede, è opportuno conservare il meccanismo delle preclusioni probatorie con la sola abolizione della sanzione pecuniaria amministrativa.

### **7.3 Riforma della disciplina in materia di accessi, ispezioni e verifiche**

La disciplina in materia di accessi, ispezioni e verifiche fiscali, di cui all'articolo 33 D.p.r. 600/1973 ed all'articolo 52 D.p.r. 633/1972, non prevede alcuno strumento per mezzo del quale il contribuente possa interrompere una verifica illegittima, in violazione del diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva stabilito ormai dieci anni fa dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nella celebre sentenza *Ravon*.



Appare quindi necessaria una tutela *ante causam*, sul modello dei procedimenti cautelari civili di cui all'articolo 669-ter C.p.c. che consenta al contribuente di interrompere verifiche fiscali illegittime, la cui giurisdizione potrebbe essere attribuita, per materia, alla Commissione Tributaria territorialmente competente.

### **8. Avviso bonario e ravvedimento operoso**

L'obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, con periodicità trimestrale, consente all'Agenzia delle Entrate di emettere l'avviso bonario in tempi estremamente ridotti.

Poichè l'avviso bonario nella sostanza non è ravvedibile, si ottiene l'effetto pratico di sospendere la possibilità del contribuente di ravvedersi.

Ne consegue l'effetto di una riduzione dell'ambito di applicazione del ravvedimento operoso, in contrasto con il suo recente potenziamento ad opera della legge di Bilancio 2015.

### **9. Razionalizzazione del calendario delle scadenze fiscali**

Una misura utile sarebbe costituita dalla razionalizzazione del calendario delle "scadenze". Si tratta di un passaggio essenziale che può contribuire in misura considerevole alla semplificazione del sistema tributario.

In particolare, salva l'esigenza finanziaria di distribuire gli incassi erariali nel corso dell'anno, sarebbe opportuno concentrare i termini di pagamento.

La razionalizzazione delle scadenze potrebbe essere presidiata sia con l'introduzione di un meccanismo premiale, che incentivi l'anticipazione dei versamenti, sia rafforzando l'attuale sistema che penalizza con l'applicazione di sanzioni i pagamenti oltre i termini di legge.



## **10. Unificazione nel modello F24 di tutti i versamenti d'imposta**

Le modalità di versamento d'imposta prevedono l'utilizzo del modello F24, del modello F23 e dei bollettini postali. Si propone l'utilizzo del solo modello F24 per tutti i versamenti d'imposta, non ponendo limiti alla compensazione dei crediti.

## **11. Società di comodo**

Altro tema molto spinoso è poi quello dell'adeguamento degli indici di redditività previsti per la verifica dei presupposti per le società di comodo, laddove, soprattutto nel settore immobiliare, i rendimenti previsti per i cespiti sono ormai lontani da quelli di mercato. L'abolizione di una tale misura sarebbe oggi resa ancor più semplice dalla norma sull'abuso del diritto, argine sufficiente per prevenire e reprimere i comportamenti che cercano di utilizzare impropriamente la forma societaria per la finalità di conseguimento di vantaggi fiscali indebiti. In alternativa all'abolizione tout court della disciplina, sarebbe in ogni caso necessaria la revisione della stessa, prevedendo la possibilità di modificare i coefficienti previsti per la determinazione dei ricavi presunti e del reddito minimo, al fine di tenere conto dell'andamento negativo del mercato. L'Agenzia delle Entrate ha affermato, nella risposta ad un'interrogazione parlamentare, che per i "coefficienti di rendimento presuntivo" non è prevista alcuna forma di aggiornamento rimessa all'Amministrazione finanziaria, né alcuna modalità di adeguamento automatico degli stessi, a differenza di quanto avviene, invece, per gli studi di settore. Quindi per un'eventuale rideterminazione al ribasso dei detti coefficienti sarebbero necessarie apposite iniziative normative.

## **12. Società in perdita sistematica**

Anche la norma che estende la disciplina delle società di comodo a quelle in perdita sistematica in realtà appare un doppione rispetto a quella prevista nell'art. 24, comma 1, del D.L. n. 78/2010, che ha stabilito che la programmazione dei controlli fiscali debba assicurare una vigilanza sistematica, basata su specifiche analisi di rischio, sulle



imprese che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per almeno due periodi d'imposta consecutivi, compresi i primi anni di esercizio dell'attività. Quest'ultima disciplina potrebbe quindi già essere sufficiente a contrastare i detti comportamenti antieconomici.

### **13. Compensazione ed accollo (art. 8, co. 1 e 2, Legge 212/2000)**

Al fine di facilitare l'adempimento delle obbligazioni d'imposta, di ovviare al problema dei ritardi nei pagamenti della Pubblica Amministrazione ed ai tempi di erogazione dei rimborsi, appare utile e necessario, a diciotto anni dalla loro previsione, che vengano adottati i decreti necessari ad attuare i commi 1 e 2 dell'art. 8, legge 212/2000 e quindi a consentire che l'adempimento delle obbligazioni d'imposta possa avvenire anche mediante accollo e compensazione.

### **14. La necessità di pensare prima di tutto ai contribuenti di minori dimensioni: la tassazione forfettaria**

La Commissione Europea con le comunicazioni *Think Small First*, del 25 giugno 2008<sup>9</sup> e, più recentemente, *Verso uno spazio unico europeo dell'Iva – il momento delle scelte*, del 7 aprile 2016<sup>10</sup>, ha messo in luce come le piccole imprese siano costrette a sopportare costi proporzionalmente più elevati per gli adempimenti amministrativi e per la compliance fiscale, nonostante la tendenziale inattendibilità ai fini fiscali della contabilità da loro tenuta. Pertanto, coerentemente con i dati relativi al contenzioso fiscale e con gli obiettivi della Commissione Europea, la semplificazione deve partire innanzitutto dai contribuenti di minori dimensioni e, a tal fine, si ritiene coerente confermare e rafforzare per le piccole imprese ed i professionisti un regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto<sup>11</sup> e di determinazione forfettaria del reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

La riduzione della complessità amministrativa potrebbe aumentare la competitività delle imprese di minori dimensioni e facilitare la rapidità e l'effettività





dell'accertamento e della riscossione delle imposte.

In questo senso L'Unione Nazionale Revisori Legali UNRL concorda con quelle che sembrano essere le intenzioni del Governo in carica di estendere l'applicazione del c.d. regime forfettario, aumentando la soglia dei ricavi per accedere al regime.

A tal fine sarebbe opportuno estendere il regime forfettario fino al limite massimo consentito dalla Decisione di Esecuzione (UE) 2016/1988 del Consiglio, dell'8 novembre 2016, che ha concesso all'Italia di continuare ad esentare dall'imposta sul valore aggiunto i soggetti passivi il cui volume d'affari annuo non supera la soglia di euro 65.000<sup>12</sup>: pertanto, a decorrere dal periodo d'imposta 2019, si propone l'estensione del regime forfettario e dell'esenzione iva per i professionisti e le piccole imprese fino al limite di euro 65.000 di volume d'affari, ovvero fino al diverso limite eventualmente autorizzato ai fini dell'esenzione iva dal Consiglio in sede comunitaria.

Il regime forfettario deve comportare l'esenzione dalla tenuta delle scritture contabili ai fini fiscali, l'esenzione da ogni comunicazione ai fini IVA (quindi dichiarazione, spesometro e li.pe) e deve prevedere forme semplificate del modello dichiarativo ai fini delle imposte sui redditi.

---

<sup>9</sup>Cfr., COM(2008) 394 def/2, Bruxelles 30.09.2008;

<sup>10</sup>Cfr., COM(2016) 148 def, Bruxelles 7.4.2016;

<sup>11</sup>Cfr., COM(2018) 21 def., Bruxelles 18.01.2018;

<sup>12</sup>Soglia aumentata dalla Decisione di Esecuzione del 2013/678/UE del Consiglio, in sostituzione dell'originaria soglia di euro 30.000

Al contribuente forfettario deve essere concessa la facoltà di optare per il regime di tassazione ordinaria e di tenere le scritture contabili ai soli fini civilistici, ad esempio per l'accesso al credito bancario. Oltre la predetta soglia di 65.000 euro, o la diversa soglia eventualmente autorizzata, invece, a legislazione comunitaria invariata, si renderebbe necessaria l'applicazione del regime iva ordinario e, per ragioni di coerenza logica del sistema, sarebbe opportuno procedere anche alla determinazione analitica del reddito d'impresa o di lavoro autonomo. In quest'ultimo caso, ferma restando la determinazione analitica del reddito, nulla osterebbe all'applicazione di un'aliquota proporzionale, sul modello *flat tax*.

Per i motivi sopra indicati L'Unione Nazionale Revisori Legali UNRL propone:

- (i) per imprese e professionisti fino ad un volume d'affari non superiore ad euro 65.000, l'esenzione ai fini IVA ed un sistema *flat tax* con determinazione forfettaria del reddito di impresa e di lavoro autonomo, con l'esclusione di ogni comunicazione ai fini IVA ed un modello semplificato di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi
- (ii) per imprese e professionisti con un volume d'affari superiore ad euro 65.000 e non superiore ad euro 100.000, l'applicazione del regime ordinario IVA ed un sistema *flat tax* con determinazione analitica del reddito di impresa e di lavoro autonomo.

**Il Vice Presidente Commissione Studi, Ricerche e Formazione UNRL**

**Dott. Maurizio Cari**

Revisore Legale

**Il Vice Presidente Commissione Rapporti Istituzionali**

**Dott. Danilo Puliani**

Revisore Legale

  
**Il Presidente Nazionale UNRL**

**Dott. Prof. Stefano Mandolesi**

Revisore Legale