



*Ministero
dell'Economia e delle Finanze*

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

Roma 22 ottobre 2020

DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Prot. n. 8803/ 2020

OGGETTO: Quesito in tema di incompatibilità per l'iscrizione elenco difensori tributari – Esercizio attività d'impresa.

Quesito

Con apposito quesito codesta Associazione ha chiesto di conoscere la sussistenza di una incompatibilità tra l'iscrizione nell'Elenco Unico Nazionale dei soggetti abilitati alla rappresentanza dei contribuenti innanzi alle CC.TT. (d'ora innanzi, "Elenco") ai sensi dell'art. 12, comma 3, lettera e), del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e l'esercizio di attività d'impresa complementari ed accessorie all'attività di esperto tributarista, mediante società "di mezzi" o "di servizi", delle quali il soggetto iscritto sia socio.

In particolare, viene fatto presente che la circolare n. 2 del 31 marzo 2020, emanata da questo Dipartimento, al paragrafo 3.3, ha previsto che, ai fini della migrazione nell'Elenco Unico gestito da questo Dipartimento, il professionista già iscritto agli elenchi dei difensori abilitati deve produrre apposita attestazione con la quale dichiara di non trovarsi in una delle condizioni di incompatibilità di cui all'articolo 9 del regolamento (D.M. 106/2019). Quest'ultima disposizione, infatti, al comma 2, prevede che l'attività di assistenza tecnica è, altresì, incompatibile con:

- l'esercizio di qualsiasi attività di impresa commerciale;
- con la qualità di socio illimitatamente responsabile o amministratore di società aventi come finalità l'esercizio di attività di impresa commerciale, in qualunque forma costituite;
- con la qualità di amministratore unico presidente del consiglio di amministrazione con poteri individuali di gestione (incompatibilità non prevista per la gestione di patrimoni individuali o familiari).

Viene rappresentato, inoltre, che l'attività di tributarista svolta dal soggetto individuato dall'art. 12, comma, 3, lett. e), del D.Lgs. n. 546/92, "consiste nel fornire alla clientela consulenza in

ambito fiscale, amministrativo, tributario, la redazione della contabilità così come prevista dall'ordinamento civilistico e tributario, la redazione e trasmissione delle dichiarazioni derivanti da obblighi fiscali e le attività ad esse connesse. Per i soggetti abilitati (iscritti ai Ruoli Tributi delle Camere di Commercio e/o ex dipendenti della Pubblica amministrazione individuati dalle norme sopra richiamate) viene altresì svolta l'attività di assistenza e rappresentanza del contribuente innanzi alle Commissioni Tributarie. La professione del "Tributarista" viene considerata nel complesso delle sue attività appena descritte sia quanto sia svolta direttamente dal professionista, sia qualora parte della sua attività di natura meramente pratica avvenga tramite una società di servizi di cui il "Tributarista" è socio. Allo stesso modo l'attività di "Tributarista" può essere svolta in forma societaria, sia di società personali che di capitali che in forma cooperativa (come descritto dall'articolo 1, comma 5, della L. 4/2013)".

Soluzione interpretativa dell'Associazione

Tenuto conto che l'attività di tributarista può essere svolta anche in forma societaria, in conformità a quanto disposto dall'art. 1, comma 5, della legge n. 4/2013, non si ravvisa l'incompatibilità individuata nell'articolo 9 del D.M. n. 106/2019, nei confronti dell'iscritto all'elenco dei periti ed esperti di cui all'art. 12, comma 3, lettera e), del D.Lgs. n. 546/92, dal momento che l'attività di "impresa" svolta mediante società cc.dd. "di mezzi" o "di servizi," risulti riferibile allo svolgimento di attività complementare e accessoria all'attività professionale di tributarista dell'iscritto.

In definitiva, ad avviso di codesta Associazione, il professionista in esame che svolge la sua attività in forma societaria o con l'ausilio di una società di servizi, non esercita una attività commerciale trattandosi di una attività professionale diretta ovvero complementare per la quale non trovano applicazione le cause di incompatibilità contenute nell'articolo 9 del menzionato D.M. 106/2019.

Quadro normativo di riferimento

Questa Direzione, ritiene che occorre fare riferimento al quadro normativo di seguito delineato:

- articolo 12, commi 3 e 4, del Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546;
- articoli 9 e 10 del D.M. 106/2019, *"Regolamento recante disposizioni in materia di abilitazione all'assistenza tecnica innanzi alle Commissioni tributarie"*;
- incompatibilità previste dal codice deontologico forense;
- normativa in materia di svolgimento dell'attività professionale mediante società.

L'art. 12, comma 3, lettera e), del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, prevede che sono abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nell'elenco di cui al comma 4, tenuto da questo Dipartimento, *"i soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura 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".

Il successivo comma 4, secondo periodo, del suddetto articolo 12 dispone 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".* Il predetto decreto è stato adottato con provvedimento del Ministro dell'economia e delle finanze 5 agosto 2019, n. 106.

Relativamente alle ipotesi di incompatibilità, l'art. 9, comma 2, del predetto decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 5 agosto 2019, n. 106, riproducendo in gran parte il contenuto dell'art. 18 della legge 31 dicembre 2012, n. 247, che disciplina le incompatibilità della professione di avvocato, prevedendo che *"L'attività di assistenza tecnica è, altresì, incompatibile:*

a) con l'esercizio di qualsiasi attività di impresa commerciale, svolta in nome proprio o in nome o per conto altrui;

b) con la qualità di socio illimitatamente responsabile o amministratore di società di persone, aventi quale finalità l'esercizio di attività di impresa commerciale, in qualunque forma costituite, con la qualità di amministratore unico o consigliere delegato di società di capitali, anche in forma cooperativa, nonché con la qualità di presidente di consiglio di amministrazione con poteri individuali di gestione. L'incompatibilità non sussiste se l'oggetto della attività della società è limitato esclusivamente all'amministrazione di beni, personali o familiari, nonché per gli enti e consorzi pubblici e per le società a capitale interamente pubblico;

c) con lo svolgimento di lavoro subordinato, salvi i casi di rapporti di lavoro di cui all'articolo 2, comma 2".

Si fa presente, altresì, che l'art. 10 del citato D.M. n. 106/2019, dispone, tra l'altro, che l'iscritto è tenuto ad uniformarsi, in quanto compatibili, ai principi contenuti nel codice deontologico forense che stabilisce le norme di comportamento da osservare in via generale e, specificamente, nei rapporti con il cliente, con la parte assistita, con la controparte e con gli altri professionisti.

In ordine, infine, all'esercizio dell'attività professionale mediante società, si ricorda che l'art.10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, ha introdotto la possibilità della costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile. La suddetta legge pone una serie di condizioni affinché possano essere costituite apposite società professionali.

L'esercizio della professione forense in forma societaria, invece, è regolata dall'art. 4-*bis* della legge 31 dicembre 2012, n. 247, che individua condizioni e criteri affinché detta professione possa essere esercitata mediante società.

Da ultimo, con riguardo alla professione non organizzata in ordini e collegi, l'art. 1, comma 5, della legge 14 gennaio 2013, n. 4, prevede che *"La professione è esercitata in forma individuale, in forma associata, societaria, cooperativa o nella forma del lavoro dipendente"*.

Parere del Dipartimento delle Finanze

Il quadro normativo sopra delineato rileva come il legislatore con la modifica dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 546/92, formulata nell'ambito della riforma del processo tributario di cui al D.Lgs. n. 150/2015, abbia inteso rafforzare l'istituto dell'assistenza tecnica innanzi alle Commissioni tributarie con l'introduzione di una regolamentazione in materia di iscrizione agli appositi elenchi, di incompatibilità, dei doveri a cui sono tenuto gli iscritti, di emanazione dei provvedimenti di diniego, sospensione, revoca e cancellazione dai suddetti elenchi gestiti da questo Dipartimento.

La nuova disciplina ha il fine di garantire una efficiente tutela del diritto alla difesa del contribuente anche in ambito giurisdizionale tributario, nonché l'autonomo e indipendente svolgimento del mandato professionale. Detta finalità ha trovato concreta attuazione sia con l'introduzione delle ipotesi di incompatibilità della professione di avvocato (Cfr. art. 18 della legge 31 dicembre 2012, n. 247) riprodotte sostanzialmente nell'art. 9, comma 2, del decreto n. 106/2019, sia con quanto stabilito dal successivo art. 10 che dispone, tra l'altro, che l'iscritto agli elenchi è tenuto ad uniformarsi, in quanto compatibili, ai principi contenuti nel codice deontologico forense.

Quanto alle ipotesi di incompatibilità di cui all'art. 9, comma 2, del D.M. 106/2019, è opportuno rilevare che l'ordinamento, e più precisamente l'articolo 1, comma 5, della legge n. 4/2013, riconosce ai professionisti non iscritti ad ordini e collegi il diritto a costituire società per lo svolgimento dell'attività professionale. In tal caso, il comma 3 dell'articolo 1 della suddetta legge dispone che chiunque svolga una delle professioni individuate al comma 2 contraddistingue la propria attività, in ogni documento e rapporto scritto con il cliente, con l'espresso riferimento, quanto alla disciplina applicabile, agli estremi della suddetta legge. L'inadempimento rientra tra le pratiche commerciali scorrette tra professionisti e consumatori, di cui al titolo III della parte II del codice del consumo, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, ed è sanzionato ai sensi del medesimo codice.

Ciò premesso, occorre valutare la compatibilità tra l'esercizio dell'attività di assistenza tecnica di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 546/92 e lo svolgimento di un'attività di impresa in forma societaria, avente ad oggetto un'attività complementare o accessoria alla professione, da parte degli iscritti nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi.

Ancorché l'articolo 9 del decreto n. 106/2019 individui puntuali ipotesi di incompatibilità connesse alla qualità di socio ovvero di amministratore/presidente di società commerciali, l'ordinamento riconosce comunque al professionista non iscritto ad albi o collegi il diritto di esercitare la propria attività in forma societaria, così come prescritto dall'articolo 1, comma

5, della legge n. 4/2013. Ne consegue che la valutazione della compatibilità non può che basarsi sulla individuazione dell'oggetto sociale e della natura dell'attività svolta dalla società di cui il professionista si avvale, come di seguito specificato.

Qualora il soggetto abilitato alla difesa innanzi alle Commissioni tributarie ai sensi dell'articolo 12, comma 3, lett. e), del D.Lgs. n. 546/92, risulti esercitare l'attività professionale in forma societaria in base alle disposizioni di cui alla legge 14 gennaio 2013, n. 4, che disciplinano la professione non organizzata in ordini e collegi, si ritiene che le condizioni preclusive previste dall'articolo 9, comma 2, del regolamento n. 106/2019, non risultino applicabili.

Laddove, invece, l'esercizio dell'attività professionale in forma societaria non avvenga in base alle disposizioni contenute nella suddetta legge n. 4/2013, si ritiene che l'iscrizione negli elenchi di cui all'articolo 12 del D.Lgs. n. 546/92, possa essere mantenuta a condizione che il professionista non rivesta nella suddetta società la qualifica di:

- socio illimitatamente responsabile o amministratore di società di persone, aventi quale finalità l'esercizio di attività di impresa commerciale;
- amministratore unico o consigliere delegato di società di capitali, anche in forma cooperativa;
- presidente di consiglio di amministrazione con poteri individuali di gestione.

Il Direttore Generale delle Finanze
Fabrizia Lapecorella
[FIRMATO DIGITALMENTE]