



**La figura Professionale
del
Consulente Tributario**

LA FIGURA DEL CONSULENTE TRIBUTARIO

Art.4 D.Lgs 206/2007 attuativo della Direttiva Comunitaria n.2005/36/CE del 07.09.2005
Legge 4 del 14 gennaio 2013

In merito al concetto di “professione regolamentata”, l’attività svolta dai Tributaristi è pienamente conforme al dettato normativo del D.Lgs 206/2007 che, all’articolo 4, comma 1 - lettera a), definisce testualmente: “a) «professione regolamentata»: 1) l’attività, o l’insieme delle attività, il cui esercizio è consentito solo a seguito di iscrizione in Ordini o Collegi o in albi, registri ed elenchi tenuti da amministrazioni o enti pubblici, se la iscrizione è subordinata al possesso di qualifiche professionali o all’accertamento delle specifiche professionalità” Il decreto legislativo 206/2007 da attuazione alla direttiva europea 2005/36/CE in materia di riconoscimento delle qualifiche professionali (art. 3 – lettera a). Dalla lettura delle due fonti normative emerge un contenuto inequivocabile ed incontrovertibile. I Consulenti Tributaristi svolgono una Professione regolamentata in quanto l’attività da essi prestata è riferita a materie non riservate (per il cui esercizio non occorre l’iscrizione in Ordini o Collegi o in Albi) ed è consentita, per specifiche attività professionali, in ossequio a specifiche norme ed a seguito dell’iscrizione in elenchi tenuti dalla Pubblica Amministrazione. Per dare corpo a quanto affermato, il Centro Studi ATI ha immediatamente avviato una puntuale analisi sulla figura del Consulente Tributario, sulle sue caratteristiche e peculiarità al fine di far emergere come tale figura professionale appartenga legittimamente ad una “professione regolamentata”. La regolamentazione è stata rafforzata dalla Legge 4/2013 che, nel disciplinare le attività professionali non organizzate in Ordini o Collegi, ha dettato dei principi anche ispirati al Codice sul Consumo (titolo III parte II D. Lgs 06.09.2005 n. 206) che debbono essere osservati dai Professionisti non iscritti in Ordini e Collegi e dalle Associazioni previste dall’art. 2 della citata Legge 4/2013. Spesso l’opinione pubblica non sa bene chi sia il Consulente Tributario, quali siano i suoi compiti, l’inquadramento nel nostro ordinamento giuridico, le sue responsabilità, ecc. Solitamente la figura del Consulente Tributario viene confusa con quella del commercialista, perché in effetti, molti dei compiti svolti dal commercialista vengono espletati dal Consulente Tributario. Al fine di evitare la citata “confusione” l’ATI suggerisce di indicare nella carta intestata, nella corrispondenza, nella targa di Studio, ecc. la specifica di “Tributarista di cui alla Legge 4/2013”. Ma allora, quale può essere la definizione che meglio identifica questa figura professionale? Il Centro Studi ATI ha cercato di fornire, in questa sede, una definizione più vicina possibile a quella che è la realtà di questa figura giuridica. Può essere inteso Consulente Tributario il Professionista che esercita in forma autonoma, abituale, continuativa e prevalente mediante lavoro intellettuale ed in maniera professionale, l’attività nell’area dei servizi contabili, fiscali, tributari, amministrativo e aziendale, fornendo anche idonei ed inerenti interventi di consulenza.

LA SFERA DELLE COMPETENZE

1° PARTE

- Iniziamo col dire che in Italia l'esercizio dell'attività strettamente di consulenza tributaria è, in linea di principio, libera (da ultimo Sentenza Corte di Cassazione n. 13342 depositata il 28.05.2018); ossia non è sottoposta ad alcuna riserva per coloro i quali sono iscritti in albi, ruoli o elenchi. Tale affermazione trova il proprio fondamento giuridico (che è fonte di ispirazione per moltissime altre sentenze della Corte di Cassazione) nella Sentenza n. 418/1996 della Corte Costituzionale. L'articolo 2229 del Codice Civile è tassativo nel prevedere chi (ovvero quale professionista) per Legge è tenuto all'esercizio delle professioni intellettuali per cui è prevista l'iscrizione in appositi elenchi o albi. Tale previsione concerne soltanto quelle professioni previste per legge e, conseguentemente, le attività a queste professioni riservate. Per quanto ci riguarda (professioni di natura contabile ed economica) sono previste le iscrizioni agli albi dei Dottori e dei Ragionieri commercialisti (ora Albo unico) solo per l'esercizio delle attività tassativamente previste dai rispettivi articoli 1 del D.P.R. 1067/1953 e del D.P.R. 1068/1953, ora abrogate. Il citato Art. 1 dei due D.P.R. afferma testualmente, all'ultimo comma, che "L'elencazione di cui al presente articolo non pregiudica l'esercizio di ogni altra attività professionale dei dottori commercialisti, né quanto può formare oggetto dell'attività professionale di altre categorie di professionisti a norma di leggi e regolamento". Ciò sta a significare che al di fuori delle attività tassativamente elencate, possono essere esercitate dagli iscritti in Albi altre attività definite libere, ovvero non riservate, anche se tali attività siano esercitate da altre categorie di professionisti. Come affermato chiaramente dalla Corte di Cassazione (sentenza n.904/2000) le attività riservate sono solo quelle previste dalla Legge come esclusive e non anche quelle attività che, pur essendo non esclusive, sono tuttavia caratteristiche e tipiche della professione protetta. Attualmente, però, nel nostro ordinamento giuridico ricorre sempre la dicotomia «libertà/riserva», nel senso che è liberamente esercitabile da chiunque ogni attività che non sia riservata ad iscritti in albi professionali. Da notare che nel settore economico, contabile, fiscale e tributario esistono molteplici attività esercitabili e solo una ristretta cerchia di queste, come già detto, sono riservate agli iscritti nell'Albo Unico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Premesso, quindi, che l'attività di consulenza tributaria vera e propria è stata ritenuta libera dalla citata sentenza della Corte Costituzionale, l'Alto Consesso, sempre nella medesima occasione, ha avuto modo di affermare che anche la tenuta della contabilità è da ritenersi "attività libera".

LA SFERA DELLE COMPETENZE

2° PARTE

- La stessa Amministrazione finanziaria ha previsto un apposito codice attività per coloro i quali svolgono la professione di consulente tributario non essendo iscritti in alcun albo. Si tratta dell'ormai famoso codice 74.12.C che dal 01.01.2008 è stato raccordato con il codice ATECO 2007 n. 69.20.13 facente parte del macro gruppo 69.2: CONTABILITÀ, CONTROLLO E REVISIONE CONTABILE, CONSULENZA IN MATERIA FISCALE E DEL LAVORO. Un primo inquadramento giuridico è costituito dalla Legge 4/2013 e dalle numerose norme che riconoscono esplicitamente la figura del Consulente Tributario. In ordine temporale troviamo la normativa in tema di riordino del processo tributario emanata con il D.lgs. n. 546 del 1992. In tale occasione si rinviene la categoria dei Consulenti Tributarî (già Periti ed Esperti in Tributi iscritti nei Ruoli tenuti presso le Camere di Commercio) tra coloro i quali possono rappresentare ed assistere i contribuenti dinanzi le Commissioni tributarie (articolo 12 dello stesso decreto). Il decreto legislativo n. 241/97 (art.35, introdotto dall'art. 1, comma 1 del D.lgs. 28.12.1998, n. 490) ne prevede ulteriormente la funzione professionale laddove si parla di asseverazione che può essere apposta dai soggetti di cui al D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998 (art. 3 comma 3 lettera b e lettera e). La carrellata normativa di riferimento continua quando durante la riforma Visco viene reintrodotta nel nostro ordinamento tributario l'istituto dell'accertamento con adesione di cui al D.lgs. n. 218/97. Ebbene nel comma 1-bis dell'articolo 7, introdotto dall'articolo 10 della legge 18.10.2001, n. 383, si parla di rappresentanza del contribuente da parte di un procuratore. La norma diviene oggetto di chiarimento ministeriale quando, con la Circolare n. 92 del 22 ottobre 2001, l'Agenzia delle Entrate precisa che la rappresentanza in fase di definizione dell'accertamento con adesione può essere conferita mediante apposita procura per iscritto e, qualora trattasi di soggetti di cui all'art. 63 del D.P.R. 600/73, fra cui i Tributaristi, la sottoscrizione può essere autenticata dagli stessi rappresentanti. Il suggello normativo arriva con il citato D.P.R. n. 322/98 quando si modifica il concetto di presentazione delle dichiarazioni introducendo quello della trasmissione telematica delle stesse. Il decreto appena citato elenca i soggetti riconosciuti quali intermediari alla trasmissione telematica delle dichiarazioni comprendendovi anche coloro i quali siano iscritti nei ruoli dei periti ed esperti in tributi presso le Camere di Commercio al 30 settembre 1993 secondo le modalità stabilite dal Decreto interministeriale 29.12.1979.

LA SFERA DELLE COMPETENZE

3° PARTE

- Il D.P.R. 322/1998, all'art.3 comma 3 – lettera e prevede che con apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze vengano individuate altre figure di incaricati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali. Tale decreto è il D.M. 19.4.2001 grazie al quale i soggetti che esercitano l'attività con il codice ATECO 74.12.C (ora 692013) vengono riconosciuti a tutti gli effetti quali “altri soggetti incaricati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni”. Ulteriori fonti normative che riguardano esplicitamente la figura del Consulente Tributario si rinvencono nella legge finanziaria per il 2005. E' proprio la legge n. 311 del 2004 (articolo 1, commi 391 e 392) che nell'ambito della disciplina dell'istituto della pianificazione fiscale concordata, riconosce la figura del Consulente Tributario quale soggetto che può assistere il contribuente nella fase del contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate. Non solo, l'infondatezza della proposta formulata da parte dell'Agenzia delle Entrate basata su determinate circostanze poteva essere asseverata dagli stessi Consulenti Tributari. Sempre la legge finanziaria per il 2005 (articolo 1, comma 428), in merito alle disposizioni relative alle rivalutazioni dei terreni ed aree edificabili, annovera tra i soggetti abilitati alla redazione ed al giuramento delle perizie anche i Periti regolarmente iscritti alle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura. Ulteriore richiamo, in ordine temporale, alla figura dei Consulenti Tributari viene previsto nella legge delega al Governo per l'istituzione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (meglio conosciuto come Albo Unico). La legge 24 febbraio 2005, n. 34, infatti, nel prevedere la riunificazione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti con quello dei Ragionieri e Periti Commerciali, definisce anche l'ambito delle attività oggetto della professione. In particolare, e soprattutto ai fini che a noi interessano in questa disamina, viene precisato nell'art. 3, lett. d) che “sono fatte salve le attività di natura privatistica già consentite dalla legge agli iscritti a registri, ruoli ed elenchi speciali tenuti dalla pubblica amministrazione”. Il richiamo in esame è certamente destinato a tutti i Consulenti Tributari sia per gli iscritti presso le Camere di commercio ma anche per coloro che svolgono l'attività di Consulente Tributario con il codice 74.12.C (ora 69.20.13) e che siano iscritti nell'Elenco tenuto dall'Amministrazione finanziaria quali soggetti abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni ai sensi del D.P.R. n. 322/98 e del D.M. 19.04.2001.

LA SFERA DELLE COMPETENZE

4° PARTE

- In materia di mediazione/reclamo (art. 17-bis del D.Lgs 546/92 e successive modifiche) il Tributarista è pienamente legittimato a rappresentare il contribuente a norma dell'art. 63 del D.P.R. 600/73. In ultimo, sempre in ordine temporale, la normativa sull'antiriciclaggio (D.Lgs. N.56/2004 e D.M. 60/2007; D.Lgs n. 231/20078 e da ultimo il D.Lgs n. 90/2017) ha coinvolto anche i Consulenti Tributaristi che sono stati riconosciuti quali Professionisti che, operando nel settore contabile, fiscale e tributario, hanno i medesimi obblighi in materia dei loro colleghi iscritti in albi ed ordini. In definitiva la sfera delle competenze, e conseguentemente la figura del Consulente Tributario, viene delineata dalla normativa attualmente in vigore in maniera certamente frammentaria e non organica ma esiste nella realtà economica in cui viviamo e della consolidata presenza professionale ne prende atto anche l'Antitrust in molte occasioni ma in special modo quando ha affermato che la figura del Consulente Tributario è una realtà esistente nel panorama delle attività professionali di cui bisogna tener conto visto che il mercato ne ha riconosciuto la valenza e la necessità. Basti pensare che la funzione professionale del Consulente Tributario trova l'ennesima conferma laddove la maggior parte degli stessi ha ottenuto l'iscrizione nell'Albo dei Consulenti Tecnici (CTU) del Giudice presso i vari tribunali d'Italia. La stessa Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate riconosce la figura del Consulente Tributario e delle Associazioni che li raccolgono (fra cui l'ATI) con cui ha siglato accordi quadro per il continuo e proficuo dialogo teso al miglioramento dei rapporti fra contribuenti e fisco con il prezioso apporto delle categorie professionali. Le Associazioni previste dall'art. 2 della Legge 4/2013, in cui sono iscritti i Consulenti Tributaristi che hanno manifestato la libera adesione, provvedono ad esercitare una funzione di controllo sul possesso degli elementi previsti dal codice sul consumo (aggiornamento professionale continuo e copertura RC professionale) posti a garanzia della collettività tant'è che rilasciano, ai Tributaristi in regola, l'attestato di qualifica e qualificazione professionale dei servizi come previsto dall'art. 7 della Legge n. 4/2013. Le Associazioni dei Tributaristi (fra cui l'ATI), hanno siglato accordi quadro con l'INPS e l'INAIL per autorizzare i Consulenti Tributaristi ad operare con i citati Istituti su delega da parte dei loro clienti.

CONCLUSIONI

"Il Consulente Tributario", nell'esercizio della libera professione, si ispira a principi di massima riservatezza, evitando di utilizzare o divulgare notizie e informazioni acquisite in conseguenza dell'incarico professionale e, per svolgere la sua professione, si avvale della tecnologia informatica e di personale qualificato, opportunamente inquadrato con specifico CCNL, che preveda un livello salariale e normativo adeguato.

Svolgono anche una funzione di tutela dei contribuenti essendo inseriti a pieno titolo nella Commissione Centrale per gli Studi di Settore (ora ISA – Indicatori Sintetici di Affidabilità) presso la SOSE dove forniscono il loro apporto professionale.

E' importante ribadire che il Consulente Tributario possiede una propria polizza assicurativa a fronte di eventuali rischi professionali.

In buona sostanza tutte queste particolari caratteristiche evidenziano inequivocabilmente come l'attività svolta dai Consulenti Tributarî costituisca giuridicamente una "professione regolamentata" ai sensi e per gli effetti dell'Art. 4 del D.Lgs. 2006/2007 e della Legge n. 4 del 14 gennaio 2013.