GARANTE DEL CONTRIBUENTE
DELLA REGIONE LOMBARDIA
(Art. 13 della L. 27 luglio 2000 n. 212)

Milano, 11 novembre 2019

Ai Presidenti degli Ordini dei Dottori
Commercialisti ed Esperti Contabili
di Bergamo, Brescia, Busto Arsizio, Como,
Lecco, Mantova, Milano, Monza e Brianza,
Pavia, Sondrio, Varese
All'Associazione Dottori Commercialisti
di Roma
All'Associazione Nazionale Commercialisti
di Roma
All'Associazione Italiana Dottori Commercialisti
di Milano
All'Unione Nazionale Giovani Dottori
Commercialisti ed Esperti Contabili
di Milano

Al Ministero dell'Economia e delle Finanze
Dipartimento delle Finanze
c.a. Direttore Generale delle Finanze
Direttore Legislazione Tributaria-Ufficio X
Roma

Al Direttore dell'Agenzia delle Entrate
Rona

e, p.c. Al Direttore Regionale della Lombardia
dell'Agenzia delle Entrate
Milano

Prot. n. 2019/1701

***OGGETTO**: Decreto del Garante in ordine a segnalazioni su criticità ISA.*

IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

lette le segnalazioni pervenute dagli Ordini Professionali dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bergamo, Brescia, Busto Arsizio, Como, Lecco, Mantova, Milano, Monza e Brianza, Pavia, Sondrio e Varese, ed inoltre dall'Associazione Dottori

Commercialisti e degli Esperti Contabili (ADC), dall'Associazione Nazionale Commercialisti (ANC), dall'Associazione Italiana Dottori Commercialisti (AIDC) e dall'Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, tutte relative a riscontrate criticità in ordine alla puntuale applicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità (I.S.A.), introdotti con l'art. 7 bis D. L. 193/2016, convertito in legge 225/216;

letta la risposta del Ministero dell'Economia e delle Finanze, nella persona del Direttore dell'Ufficio X del Dipartimento delle Finanze;

osserva.

I segnalanti, premesso un lungo *excursus* normativo sull'introduzione degli ISA e sulle modalità applicative del nuovo strumento, lamentano i gravi disagi che vivono i professionisti chiamati a svolgere consulenza nell'interesse dei propri clienti, in considerazione del ritardo con il quale sono stati messi a disposizione degli interessati gli strumenti operativi riguardanti il primo anno di applicazione; concludono, chiedendo che il MEF, per l'anno 2018, voglia disporre il rinvio dell'applicazione degli ISA o anche rendere facoltativa la compilazione ed il calcolo degli ISA, al fine di non disperdere i vantaggi premiali previsti dalla norma per i contribuente "virtuosi".

La richiesta di rinvio o di parziale disapplicazione degli ISA per l'anno d'imposta 2018 è, ovviamente, diretta al MEF, il quale si è già espresso in senso negativo, con la nota sopra richiamata ed anche con la risposta del Ministro del MEF nel "*Question time*" alla Camera dei Deputati in data 31.7.2019. Nessuna risposta è pervenuta dalla Direzione Generale dell'Agenzia delle Entrate.

Quanto ai profili di più stretta competenza del Garante, richiamati dall'art. 13 dello Statuto del contribuente ed attinenti a "*disfunzioni, irregolarità, prassi anomale o irragionevoli o a qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed amministrazione finanziaria*", va rilevato, limitatamente alla posizione dei contribuenti residenti in Lombardia, quanto segue.

Gli ISA sostituiscono, a partire dall'anno d'imposta 2018 e per alcune categorie di contribuenti (esercenti attività di impresa, arti o professioni), gli "*Studi di settore*": si tratta di indicatori che, attraverso un metodo statistico-economico, forniscono una valutazione della normalità e coerenza della gestione professionale o aziendale e vengono messi a disposizione dei contribuenti, con possibili effetti premiali, quali, ad es., la

riduzione dei termini di accertamento, compensazioni o rimborsi facilitati, esclusione della disciplina delle società di comodo, ecc.; è peraltro prevista la possibilità di indicare, nelle dichiarazioni fiscali, ulteriori componenti positivi al fine di migliorare il proprio profilo di affidabilità. Per contro, il conseguimento di un basso punteggio comporta l'inserimento in liste selettive di controllo.

In linea generale, va osservato che l'utilizzo da parte di una pubblica amministrazione di procedure "*informatizzate*", che mediante uno schema matematico-statistico, cioè un "*algoritmo*", forniscono una serie di indicazioni o valori, non può essere, in linea di principio, disapprovato, ma, anzi, in un'ottica di modernizzazione dell'apparato burocratico dell'amministrazione finanziaria, deve essere incrementato, in quanto introduce criteri di snellezza e di accelerazione dei tempi di verifica delle dichiarazioni dei contribuenti, secondo regole obiettive e predeterminate. Tutto ciò, però, a condizione – come ha osservato il Consiglio di Stato in una recente decisione (n. 2270 dell'8.4.2019) riguardante una fattispecie di procedura concorsuale i cui esiti erano solamente affidati alla "*macchina*" – che l'algoritmo sia, in tutti i suoi aspetti, conoscibile dai destinatari e che, in tale sua piena leggibilità, possa essere sottoposto al sindacato finale del Giudice. Della sussistenza di questi requisiti è lecito, però, dubitare, atteso che il meccanismo di formazione e funzionamento dell'algoritmo relativo agli ISA non è stato reso completamente conoscibile e che anche lo spazio relativo al "*Quadro delle annotazioni*", limitato a 1.700 caratteri, appare eccessivamente ristretto e, in alcuni casi, limitativo della facoltà del contribuente di esporre compiutamente le ragioni dello scostamento con i risultati ISA.

Queste possibili conseguenze negative potranno, peraltro, essere evitate o almeno attenuate, se l'amministrazione farà un uso sempre più esteso del "*contraddittorio endoprocedimentale"*, vera chiave di volta per instaurare un proficuo contatto con il contribuente, volto ad accertare, in piena rispondenza con il principio dell'art. 53 della Costituzione, la sua reale capacità contributiva. Del resto, la Corte di Cassazione, sin dalla storica sentenza SS.UU. n.26635/2009, ha sempre affermato che le procedure di accertamento c.d. "*standardizzato*" traggono la loro validità probatoria solo in esito al contraddittorio, da attivare obbligatoriamente. Gli ISA dovranno quindi essere sperimentati nel tempo e, solo dalla loro attuazione pratica nonché dalla sensibilità che i funzionari dell'Agenzia dimostreranno nel condurre il contraddittorio con il contribuente,

se ne potrà conoscere e verificare la perdurante validità.

Fatte queste premesse, e per restare al campo di più stretta attinenza ai compiti del Garante, va rilevato che il software "*Il tuo ISA 2019*", necessario per l'inserimento dei dati contabili ed extracontabili che caratterizzano il periodo d'imposta, inizialmente messo a disposizione dei contribuenti il 10 giugno 2019, ha subito ben sette aggiornamenti, l'ultimo dei quali (versione 1.0.7) risalente al 30 agosto 2019. Poiché il termine per il versamento delle imposte, pur con la proroga *in extremis* disposta dalla legge di conversione del "*Decreto crescita*" (n.58/2019), scadeva il 30 settembre 2019, appare evidente la violazione della norma di cui all'**art. 3**, **comma 2, dello Statuto del contribuente**, secondo la quale "*le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuente la cui scadenza sia fissata anteriormente al* ***sessantesimo giorno*** *dalla loro entrata in vigore o* ***dall'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti*****"**. Come si è sopra visto, la versione ultima del software che dava attuazione alle disposizioni sugli ISA risale ad un tempo inferiore ai sessanta giorni previsti dallo Statuto.

Vi è ancora da rilevare la violazione dell'art. **6, comma 3, dello Statuto**, nella parte in cui dispone che "*l'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano messi a disposizione del contribuente* ***in tempi utili*** *e siano* ***comprensibili*** *anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria*".

I tempi utili per il contribuente non sono stati rispettati e, d'altro canto, la macchinosità ed anche l'inconoscibilità dell'algoritmo utilizzato per il calcolo degli ISA rendono tutt'altro che facilmente conoscibili ai contribuenti ed ai loro consulenti – persino, si può aggiungere, a quelli più esperti della materia - i segreti misteri della procedura utilizzata per l'applicazione degli ISA. Una procedura complessa e pervasiva, qual è quella degli ISA, avrebbe dovuto essere accuratamente ed anticipatamente testata, invece di affidarne la sperimentazione ai contribuenti, spesso ignari del suo funzionamento e delle sue possibili ricadute pratiche.

La stessa amministrazione finanziaria, che ha proceduto in breve tempo a ben sette modifiche del software messo a disposizione, e lo stesso legislatore, che solo con la legge di conversione del *Decreto crescita* (n.58 del 28.6.2019), ha disposto il rinvio al 30.9.2019 della scadenza dei versamenti, forniscono evidenza delle riscontrate criticità e

ritardi nella concreta applicazione degli ISA. Nel frattempo, una nuova proroga al 30 marzo 2020 dei termini di scadenza fissati al 16 novembre viene preannunciata con un comunicato stampa 14.10.2019 del MEF.

Le associazioni professionali dei dottori commercialisti ed esperti contabili avevano ripetutamente chiesto un rinvio o anche una parziale disapplicazione degli ISA per l'anno 2018. A tale non irragionevole richiesta, è stato opposto un netto rifiuto, motivato soltanto da ragioni di gettito fiscale. Scrive, nella sua risposta alle sollecitazioni pervenutegli per il tramite dei Garanti, il Direttore dell'Ufficio X del MEF: "*La disapplicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2018 avrebbe l'effetto di penalizzare i contribuenti virtuosi che resterebbero esclusi dalla fruizione dei benefici premiali e, al contempo, priverebbe l'Agenzia delle Entrate di un efficace strumento ai fini dell'analisi di rischio di evasione fiscale utile a definire specifiche strategie di controllo. Quanto alla proposta di rendere facoltativa l'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2018 ai soli fini di far conseguire ai contribuenti virtuosi i benefici premiali previsti dalla norma, essa determinerebbe l'effetto sopra descritto di* ***depotenziare l'attività di contrasto all'evasione fiscale*** *da parte dell'amministrazione finanziaria* ***con i connessi effetti sul gettito relativamente a tale periodo"***.

Le ragioni del contrasto all'evasione e del gettito dell'Erario sono sacrosante, ma esse devono trovare la loro cornice nel rispetto dei principi della Costituzione e dello Statuto del contribuente: nessuna considerazione o valutazione, anche minima, viene qui fatta per i diritti dei contribuenti e gli interessi dei professionisti chiamati ad assisterli nell'assolvimento degli adempimenti tributari. Le associazioni professionali dei Dottori commercialisti hanno proclamato uno sciopero di protesta, che si è svolto dal 30 settembre al 7 ottobre 2019, cui hanno aderito anche gli avvocati tributaristi. Tutto ciò avrebbe dovuto preoccupare le autorità politiche ed amministrative ed indurle a tendere la mano ed a venire incontro a chi attuava forme di protesta così clamorose e con ricadute così pesanti sull'ordinaria organizzazione di lavoro sia degli uffici finanziari che dei professionisti: invece, vi è stato un silenzio tombale sull'argomento e il tutto si è risolto, peraltro con prese di posizione anteriori alla protesta, con una semplice risposta del Ministro ad una interpellanza parlamentare ed una sbrigativa risposta di un Dirigente del MEF alle sollecitazioni che provenivano dai Garanti regionali. Eppure, nei vari Atti d'indirizzo del Ministro delle Finanze per il conseguimento degli obiettivi di politica

fiscale (come quello per il triennio 2018-2020), ed anche nelle periodiche Convenzioni tra MEF ed Agenzia delle Entrate, viene sempre menzionato "*l'obiettivo strategico dell'ulteriore rafforzamento del rapporto fiduciario con i contribuenti, prestando* ***massima attenzione alle segnalazioni dei cittadini*** *e fornendo una proficua collaborazione ai Garanti del contribuente".*

A conclusione della presente nota, va quindi rilevato che, nel caso di specie e per un comportamento dell'amministrazione finanziaria anomalo, irregolare e trasgressivo delle regole di cui all'art. 3, comma 2, e all'art. 6, comma 3, dello Statuto del contribuente, risulta essere stato trascurato quel principio di "***collaborazione e buona fede***", cui, secondo quanto dispone l'art. 10, comma 1, dello Statuto, dovrebbero essere sempre improntati i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente. Ne è conseguita una palese incrinatura del "***rapporto di fiducia"*** tra i predetti soggetti, che il Garante, ai sensi dell'art. 13, sesto comma, dello Statuto, non può esimersi dal rilevare.

Con l'espressione del proprio parere, il compito del Garante, per la parte riguardante i contribuenti della Regione Lombardia, deve ritenersi esaurito.

P.Q.M.

Il Garante del contribuente della Lombardia,

assunto il provvedimento sopra riportato;

dichiara chiuso il procedimento e dispone trasmettersi gli atti all'archivio.

Manda alla Segreteria per la comunicazione della presente nota agli istanti, al Ministro dell'Economia e delle Finanze, al Direttore dell'Ufficio X del Dipartimento delle Finanze del MEF, al Direttore dell'Agenzia delle Entrate ed al Direttore Regionale Lombardia della stessa Agenzia.

IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE
Dott. Antonio SIMONE

Antonio Simone

L'originale del documento è archiviato presso l'Ufficio emittente