



- Iscritta Elenco Associazioni c/o Ministero della Giustizia (Art. 26 D.Lgs. 206/2007)
 - Iscritta Elenco Associazioni Ministero Sviluppo Economico (Legge n. 4/2013)
 - Iscritta Elenco Nuove Professioni CNEL al n. 67
 - Aderente CNA Professioni
 - Socio UNI
 - Aderente Confederazione Sindacale Italiana delle Libere Associazioni Professionali (CONSAP)
-
- Legalmente riconosciuta D.P.R. 361/2000 • Reg. Pers. Giuridiche di Roma n. 63/2001

AUDIZIONE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI LAPET

nell'ambito dell'esame della proposta di legge 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, 17 ottobre 2018

Onorevoli Deputati,

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

Meritano apprezzamento, in particolare, 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 endoprocedimentale 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 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 Tributaristi Lapet, 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 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, 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 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

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 (*collectiontax gap*) ed evasione per omessa dichiarazione (*assessmenttax gap*).

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



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

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

Per quanto appena affermato i Tributaristi Lapet 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 *assessmenttax 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 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. ...”*.

2.Effetti sul visto di conformità dell'abolizione (o della conservazione) dello spesometro e delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche. Attribuzione ai Tributaristi Qualificati e Certificati dell'abilitazione ad apporre il visto di conformità.

Le check list che risultano dalle *best practies* 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 Tributaristi Qualificati e Certificati a norma dell’articolo 63, comma 2, D.p.r. 600/1973 e quindi a norma della Legge 14 gennaio 2013, n. 4, i quali garantiscono una competenza ed una professionalità del tutto analoga a quella dei professionisti già abilitati.

Qualora, al contrario, 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’Associazione Nazionale Tributaristi - LAPET propone l’abolizione del visto di conformità per la compensazione orizzontale dei crediti d’imposta.

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 Tributaristi Qualificati e Certificati.

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 controversie¹.

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.

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 Tributaristi 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

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



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*², 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.

3.2 Ampliamento dei professionisti abilitati alla difesa tecnica con l'inserimento dei Tributaristi Qualificati e Certificati 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 Costituzionale³.

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 medesima⁴.

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

³Cfr., Corte Costituzionale, sent. 24.07.1998, n. 328;

⁴Cfr., 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 professionisti di cui alla norma UNI 11511 certificati e qualificati ai sensi della legge 14 gennaio 2013, n. 4, 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.

Ciò premesso non vi è più alcuna ragione che osta all'abilitazione alla difesa tecnica nel processo tributario dei Tributaristi Qualificati e Certificati 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 Tributaristi Qualificati e Certificati dell'abilitazione al patrocinio avanti alle Commissioni Tributarie, per mezzo della riforma dell'articolo 12, D.lgs 546/1992.

Pertanto l'Associazione Nazionale Tributaristi - LAPET, 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 Tributaristi Qualificati e Certificati a norma dell'articolo 63, comma 2, D.p.r. 600/1973.

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 contribuente⁵.

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.

4. Abolizione dell’Irap e definizione autonoma organizzazione ai fini Irap

L’Associazione Nazionale Tributaristi LAPET auspica la completa abolizione dell’Irap.

Tuttavia, finchè 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 assenza di organizzazione di capitali o di lavoro altrui.

⁵Cfr., Cass. 26.03.2003, n. 4423; Cass. 21.04.2008, n. 10261.



L'orientamento della Corte di Cassazione⁶ 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 Tributaristi Lapet 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

⁶Cfr., 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 uniformi⁷.

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

⁷G. Tremonti, *La riforma fiscale*, cit;



circolari non hanno alcuna forza di legge. Ne verrebbe quindi garantito il rispetto della riserva di legge di cui all'articolo 23 Costituzione.

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 stesse⁸.

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'Associazione Nazionale Tributaristi LAPET 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

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



necessario prevedere una procedura rafforzata rispetto all'adozione degli ordinari atti aventi forza di legge.

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'Associazione Nazionale Tributaristi LAPET 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 2008⁹ e, più recentemente, *Verso uno spazio unico europeo dell'Iva – il momento delle scelte*, del 7 aprile 2016¹⁰, 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

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

¹⁰Cfr., COM(2016) 148 def, Bruxelles 7.4.2016;



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 aggiunto¹¹ 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'Associazione Nazionale Tributaristi LAPET 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 65.000¹²: 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.

¹¹Cfr., COM(2018) 21 def., Bruxelles 18.01.2018;

¹²Soglia 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'Associazione Nazionale Tributaristi LAPET 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 Coordinatore del Centro studi Lapet
Dott. Riccardo Bizzarri**

**Il Presidente Nazionale
Dott. Roberto Falcone**