



- 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
 - Socio Fondatore AssoProfessioni
 - 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

MEMORIA

Disegno di legge delega sulla riforma fiscale (AC 3343)

Camera dei Deputati VI Commissione Finanze

**On.le Presidente,
On.li Relatori,
On.li Deputati,**

L'Associazione Nazionale Tributaristi Lapet ringrazia per l'opportunità di presentare queste osservazioni al disegno di legge delega sulla riforma fiscale, che facendo seguito al lavoro svolto nel periodo gennaio - giugno 2021, conferma la disponibilità al dialogo ed al confronto dell'attuale Parlamento con i rappresentanti dei professionisti e delle parti sociali.

Sezione 1 - Valutazione sui singoli articoli e suggerimenti

Articolo 1 - Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e procedura

Come chiarito dalla relazione al disegno di legge delega, la riforma fiscale è tra le azioni chiave individuate nel Piano nazionale di ripresa e resilienza per dare risposta alle debolezze strutturali del Paese. Per questo il termine di diciotto mesi concesso al Governo per attuare la delega legislativa mediante l'adozione dei decreti delegati



appare troppo lungo. Il rischio è che l'attuale legislatura arrivi a concludersi senza l'attuazione della riforma fiscale.

Articolo 2 - Revisione del sistema di imposizione personale sui redditi

L'articolo 2 stabilisce che, per i redditi diversi da quelli derivanti dall'impiego di capitale, la riforma mira *“a ridurre gradualmente le aliquote medie effettive al fine di incentivare l'offerta di lavoro e la partecipazione al mercato del lavoro soprattutto dei giovani e dei secondi percettori di reddito, nonché l'attività imprenditoriale e l'emersione degli imponibili”*.

Al fine di ridurre le aliquote medie effettive e quindi per recuperare la funzione redistributiva dell'Irpef a beneficio dei contribuenti che manifestano minore capacità contributiva, la Lapet ribadisce la proposta di introdurre una no tax area fino ad euro 10.000 e di estendere l'aliquota del 23% fino alla soglia di reddito di 28.000 euro (mentre oggi un reddito di 28.000 euro è invece soggetto all'aliquota marginale del 27%). Il sistema sarebbe completato con altri due scaglioni di reddito, il secondo compreso tra 28.001 euro e 100.000, soggetto ad un'aliquota del 37%, ed il terzo ed ultimo scaglione, che accoglierebbe i redditi superiori a 100.000 con un'aliquota del 42%. Dunque verrebbero ridotti a tre gli scaglioni d'imposta invece dei cinque attuali. Inoltre è necessario introdurre meccanismi per temperare gli effetti del salto di aliquota che si verifica al variare dello scaglione, e per recuperare la progressività all'interno dei singoli scaglioni, dove altrimenti l'imposta resterebbe proporzionale e l'applicazione dell'aliquota marginale sarebbe calmierata dall'effetto delle deduzioni (come nell'attuale sistema).

A tal fine, come già suggerito, un sistema semplice e trasparente può essere quello di suddividere gli scaglioni principali in sottoscaglioni, ognuno del valore di mille euro. All'interno dello scaglione vi saranno tante aliquote marginali corrispondenti al rapporto fra la differenza tra l'aliquota marginale applicata all'interno dello scaglione e l'aliquota relativa allo scaglione precedente, ed il numero dei sottoscaglioni.



Il meccanismo proposto è chiarito dal seguente esempio:

a legislazione vigente con riferimento allo scaglione compreso tra euro 15.001 ed euro 28.000, a cui corrisponde un'aliquota marginale del 27%. L'imposta, secondo il sistema dei sottoscaglioni sarebbe applicata come segue:

- differenza tra aliquota marginale ed aliquota dello scaglione precedente: 27% - 23% = 4%
- determinazione dei sottoscaglioni: 28.000 - 15.000 = 13.000, ognuno da euro 1.000 per un totale di 13 sottoscaglioni, ognuno del valore dello 0,308%.
- Quindi nell'ambito dello scaglione, per ogni 1.000 euro di reddito oltre i 15.000 euro, sarà applicata un'ulteriore aliquota dello 0,308% che si somma alle precedenti a partire dalla base del 23%

Per quanto riguarda, invece, la partecipazione al mercato del lavoro dei giovani, dei secondi percettori di reddito e delle attività imprenditoriali, si ritiene che la soluzione più opportuna sia quella di rafforzare il regime forfettario. Ai lavoratori autonomi, infatti, è necessario garantire un sistema fiscale semplice e certo, che riduca i costi di *compliance*, poiché i costi degli adempimenti fiscali pesano proporzionalmente di più sui contribuenti di minore dimensione¹.

Si ritiene opportuno, quindi, estendere la soglia di accesso al regime forfettario, in esenzione da iva, fino ad euro 85.000, alla luce della Direttiva UE n.2020/285 del 18.02.2020 anche, se necessario, anticipandone l'entrata in vigore mediante una nuova decisione di Esecuzione. La nuova norma comunitaria, infatti, consente agli Stati membri di concedere agli imprenditori ed ai professionisti un'esenzione dall'iva per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato, fino ad un limite massimo di 85.000 euro; inoltre consente agli Stati di introdurre

¹ In questo senso erano chiare le intenzioni delle Istituzioni Europee espresse con le comunicazioni *Think Small First*, del 25 giugno 2008 e, più recentemente, *Verso uno spazio unico europeo dell'Iva – il momento delle scelte*, del 7 aprile 2016, nelle quali si ritenne coerente con l'obiettivo di semplificare il sistema iva proporre, per imprese e professionisti di minori dimensioni un regime di esenzione dall'imposta. Le predette proposte vennero recepite nella Comunicazione della Commissione COM(2018) 21 final, del 18 gennaio 2018, dalla quale ha tratto origine la Direttiva 2020/285



soglie differenziate in ragione delle attività svolte, ma senza superare il limite massimo di 85.000 euro.

D'altra parte, poiché solamente *leggi d'imposta dritte ed oneste possono riscuotere l'ubbidienza volenterosa dei cittadini*², le percentuali di redditività del regime forfettario dovrebbero essere frutto di concertazione con il tavolo permanente di confronto del lavoro autonomo, previsto dall'articolo 17 della legge n.81/2017.

Articolo 4 - Razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette

La riforma dell'Irpef coinvolge anche il riordino dell'Iva, ciò perché alcune caratteristiche dell'Irpef sono anacronistiche nell'attuale sistema economico mentre altre, come l'effetto distorsivo sull'attività d'impresa, sono insostenibili.

L'Irpef è ancorata all'idea redditocentrica dell'imposizione, cioè che l'imposizione sui redditi esaurisca l'intera politica fiscale e redistributiva. La tassazione dei redditi, tuttavia, pur essendo necessaria non assorbe l'intera funzione redistributiva del sistema d'imposizione. Infatti in tempi recenti si è riconosciuta una funzione redistributiva anche alle imposte sul consumo, le quali, peraltro, non scoraggiano l'attività d'impresa e non hanno gli effetti distorsivi dell'imposta progressiva.

Ciò premesso si ritiene opportuno aumentare le aliquote dell'Iva e contestualmente, per non ridurre le capacità di spesa e consumo dei contribuenti, si propone di ridurre il peso dell'Irpef.

Traslare il peso dell'imposizione dall'Irpef all'Iva è coerente anche con i dati sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale che dimostrano, per il 2018, un'importante riduzione del tax gap dell'Iva, anche grazie alle misure di *tax compliance*. Nel 2019, inoltre, si è registrato un incremento del gettito Iva superiore a quanto atteso sulla base del ciclo economico, e ciò conferma l'opportunità di spostare il prelievo fiscale verso l'imposizione sui consumi.

² L. Einaudi, *Leggi tributarie giuste e funzionari scelti*, in *Corriere della Sera*, 3 aprile 1918, riprodotto in *Il Buongoverno*, Bari 1955



Invece la “razionalizzazione dell’accisa in coerenza con l’European Green Deal”, deve essere realizzata evitando il rischio di introdurre imposte regressive. La letteratura dominante, infatti, individua nell’effetto regressivo un limite all’introduzione di imposte ambientali o verdi.

Articolo 5 - Graduale superamento dell’Irap

La Lapet da sempre auspica la completa abolizione dell’Irap. Tuttavia nel percorso di graduale superamento dell’imposta previsto dal disegno di legge delega, è necessario definire il concetto di autonoma organizzazione ai fini Irap, anche al fine di eliminare migliaia di contenziosi pendenti presso le Commissioni tributarie di merito e la Corte di Cassazione. 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 abitualità, nel senso che era, ed è tutt’ora possibile, svolgere attività professionali in assenza di organizzazione di capitali o di lavoro altrui.

L’orientamento della Corte di Cassazione³ 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 di 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.

³ Cfr., Cass. 3.12.2015, n. 24670



Articolo 6 - Modernizzazione degli strumenti di mappatura degli immobili e revisione del catasto dei fabbricati

Il disegno di legge delega prevede una modifica della disciplina relativa al sistema di rilevazione catastale, tuttavia senza impattare sulla base imponibile delle relative imposte. Peraltro la Lapet, con grande senso di responsabilità, si è già dichiarata favorevole all'introduzione di un'imposta patrimoniale sugli enormi patrimoni i cui proventi possano compensare i minori introiti dovuti alla riduzione dell'Irpef.

Articolo 9 - Delega al Governo per la codificazione in materia Tributaria

La delega al Governo per la codificazione in materia Tributaria è collocata in coda al disegno di legge delega, seguita solamente dalle disposizioni finanziarie, quando, invece, dovrebbe essere l'obiettivo principale della riforma. Infatti *“La prima condizione, però, affinché la verità si conosca è che le leggi d'imposta rispondano al senso universale di giustizia. Le leggi d'imposta devono essere, sostanzialmente e non solo formalmente, dritte ed oneste. Solo a queste condizioni possono riscuotere l'ubbidienza volenterosa dei cittadini. Occorrono dunque leggi semplici, perequate, senza trabocchetti ed inflessibili”*⁴

La riforma fiscale presuppone di riequilibrare il rapporto tra fisco e contribuenti, a tal fine devono essere raggiunti due risultati: il primo consiste nell'elevare lo Statuto del Contribuente (legge n.212/2000) al rango di legge costituzionale, così da migliorare la qualità della produzione legislativa tributaria e, di conseguenza, al fine di vincolare l'Amministrazione al rispetto dei principi dello Statuto; il secondo consiste nell'attribuire al MEF il ruolo di interpretare le norme fiscali e di produrre la legislazione attuativa della normativa primaria. Elevare lo Statuto a norma di rango costituzionale consentirà, nel futuro, di impedire gli atteggiamenti persecutori dell'Amministrazione nei confronti dei contribuenti, come, un caso eclatante tra i tanti, la controversia decisa dalla Corte di Cassazione, sentenza n. 370/2019, nella

⁴ L. Einaudi, *Leggi tributarie giuste e funzionari scelti*, in *Corriere della Sera*, 3 aprile 1918, riprodotto in *Il Buongoverno*, Bari 1955



quale l’Agenzia ha trascinato una società fino al giudizio di Cassazione, con l’intento di attribuire efficacia normativa ad un comunicato stampa⁵.

Sezione 2 - Segnalazione di nuovi criteri di delega

Riduzione degli adempimenti formali: abolizione di Lipe e visto di conformità

Uno degli obiettivi della riforma consiste nella semplificazione del sistema tributario anche “*attraverso la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti*”. La creazione di una nuova Irpef, equa e trasparente, passa anche da una revisione delle procedure di amministrazione del sistema fiscale. La digitalizzazione dell’amministrazione è un’opportunità per ridurre le distorsioni economiche a danno delle imprese di minori dimensioni e per ridurre gli oneri amministrativi. In particolare il flusso di informazioni garantito dalla fatturazione elettronica deve portare all’abrogazione delle liquidazioni periodiche Iva e del visto di conformità. Tuttavia, se così non fosse, il test di proporzionalità di recente introduzione deve portare alla rimozione delle riserve sull’apposizione del visto di conformità, la cui facoltà deve essere attribuita anche ai tributaristi qualificati e certificati.

Attribuzione allo Statuto del Contribuente o ad alcune sue parti di rango di legge costituzionale

Il documento conclusivo dei lavori in Commissione auspicava l’attribuzione di rango di legge costituzionale allo Statuto del Contribuente o ad alcune sue parti. Il disegno

⁵ Si tratta, nostro malgrado, della Corte di Cassazione, sez. trib., 9 gennaio 2019, n. 370, “*con riferimento proprio alla collocazione di un provvedimento atipico (o meglio di un non provvedimento) nei rapporti Fisco-Contribuente quale è il comunicato stampa; esso invero non si colloca, nella gerarchia delle fonti, in alcun gradino logico [...]*”



di legge elaborato dal Governo, tuttavia, non ha recepito questa indicazione e neppure vi è traccia di un progetto in tal senso. La Lapet ribadisce la necessità di rafforzare il ruolo dello Statuto del Contribuente elevando le disposizioni in esso contenute al rango di norma di livello costituzionale.

Condono e contrasto all'evasione

E' auspicabile che il Governo accolga l'ordine del giorno del 9 settembre 2021 relativo a una nuova riproposizione della rottamazione. Tuttavia, se così non fosse, la riforma dell'Irpef sarebbe il momento opportuno per chiudere le pendenze con il passato. Infatti, *“Se una buona volta ci decideremo ad intraprendere la lotta contro l'evasione, converrà non giocare di astuzia con i contribuenti, non pigliarli di sorpresa, come troppo sovente si è fatto fin qui. Piena amnistia per il passato, per le omissioni di cui anche le parti sono responsabili e forse è soprattutto responsabile la finanza, a cui era ed è affidato il compito di far osservare la legge; e rigidità per l'avvenire. L'amnistia per il passato e la rigidità per l'avvenire danno frutti permanenti”*⁶. Anche l'Agenzia delle Entrate ha sollevato il problema dell'eccessiva giacenza di ruoli nel magazzino dell'Agente della Riscossione e della difficoltà del recupero coercitivo. A questo si aggiungano i miliardi di euro relativi ai contenziosi pendenti nei gradi di merito ed in Corte di Cassazione, oltre, infine, ai pagamenti rateali di accordi di adesione, mediazioni, conciliazioni e dei procedimenti di accertamento in corso. Per questo, oltre che per gli effetti, dell'emergenza sanitaria e della conseguente crisi economica non si vede altra soluzione che l'approvazione di un provvedimento di condono fiscale.

⁶ L. Einaudi, *Leggi tributarie giuste e funzionari scelti*, in *Corriere della Sera*, 3 aprile 1918, riprodotto in *Il Buongoverno*, Bari 1955



Sezione 3 - Valutazione finale

Nel complesso il progetto di riforma è positivo. Il sistema fiscale italiano è obsoleto e troppo complesso, inefficace ed inefficiente. La complessità del sistema fiscale è misurata dal contenzioso pendente, che nei gradi di merito al 30 settembre 2020 è stimato in oltre 360.000 controversie⁷. Al 31 dicembre 2019 i ricorsi pervenuti alla Corte di Cassazione sono oltre 9.000 e, nonostante una riduzione rispetto alla media degli anni precedenti, rappresentano ancora la maggior parte del contenzioso pervenuto alla Suprema Corte.

Il sistema, inoltre, è del tutto incerto, infatti nel 2019 la Corte di Cassazione ha accolto il 36% dei ricorsi presentati dai contribuenti ed il 45% di quelli presentati dall'Agenzia delle Entrate, pertanto una quota significativa degli avvisi di accertamento emessi dall'Amministrazione è stata dichiarata totalmente o parzialmente illegittima. Dati analoghi si rilevano nel terzo trimestre 2020 con riferimento ai contenziosi definiti dalle Commissioni Tributarie Regionali, dove il 37% dei giudizi si è risolto, in tutto o in parte, a favore dei contribuenti.

L'inefficacia del sistema fiscale è dimostrata anche dall'ammontare delle somme iscritte a ruolo che giacciono nel magazzino dell'Agente della Riscossione e che ammontano a 900 miliardi di euro, dei quali appare recuperabile una percentuale inferiore al 10%.

Poiché l'Irpef è l'imposta che caratterizza il sistema tributario italiano, la sua riforma deve essere accompagnata da un miglioramento della qualità della legislazione, da una riforma dell'attività di riscossione e da una riaffermazione dei principi di equità dell'imposizione e di trasparenza nell'applicazione dell'imposta. Sembra, quindi, riduttivo limitare la riforma dell'Irpef all'esigenza di correggere alcune criticità che

⁷ Rapporto trimestrale sullo stato del contenzioso tributario, periodo luglio - settembre 2020;



hanno allontanato l'imposta dai canoni costituzionali di equità e da un modello di imposizione chiaramente riconoscibile⁸.

Al contrario sembra doveroso riconoscere che il sistema dell'imposizione sul reddito è ormai obsoleto. L'attuale Irpef è un'imposta collegata ai principi dell'utilitarismo ottocentesco, nata e creata in un sistema economico chiuso, dove lo Stato esercitava il monopolio dell'imposizione su un territorio circoscritto da confini ben definiti, nell'ambito del quale veniva colpita una ricchezza materiale e poco mobile.

Il sistema economico oggi è profondamente diverso da quello del biennio 1971-1973 nel quale l'imposta è stata progettata: i confini nazionali sono stati superati da mercati sovranazionali, di dimensione comunitaria se non globale; il monopolio impositivo dello Stato nazionale è stato eroso dalle libertà riconosciute dal diritto comunitario, ad esempio anche le imposte sui redditi devono rispettare il principio di non restrizione elaborato dalla Corte di Giustizia; la ricchezza è sempre più mobile e la sua circolazione è protetta dalle libertà comunitarie e dai trattati internazionali; le attività economiche sempre più dematerializzate.

In questo contesto l'84% dei redditi soggetti all'Irpef è rappresentato dai redditi da lavoro dipendente e da pensione, ma ciò non vale ad accettare il mito dell'eccessiva onerosità del cuneo fiscale.

Infatti nei Paesi dell'area OCSE nel 2019 l'imposta media sul reddito delle persone fisiche ed il totale dei contributi previdenziali a carico dei lavoratori dipendenti era pari al 36%⁹. L'Italia è tra i Paesi con un cuneo fiscale medio per un lavoratore single senza figli più elevati, ma non significativamente diverso da altri Paesi avanzati quali Germania, Francia o Austria. L'Italia, inoltre, è il Paese con il cuneo fiscale più elevato per famiglie monoreddito con due figli, ma non è dissimile da quello Finlandia o Svezia. La riduzione del cuneo fiscale, dunque, non deve essere l'obiettivo della riforma dell'Irpef, può essere un effetto, ma non certamente

⁸ Cfr., Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Ruffini del 11 gennaio 2011

⁹ OECD, Taxing Wages 2020, *How tax systems influence choice of employment form*, April 30, 2020;



l'obiettivo da perseguire. Al contrario è preferibile intervenire sulla riduzione degli oneri amministrativi, su un sistema certo e semplice per imprese e professionisti e sulla qualità della legislazione fiscale, come sopra dettagliatamente suggerito.

Confermandoci a disposizione per ogni chiarimento, porgiamo deferenti saluti

Il Presidente nazionale
Dott. Roberto Falcone

Roma, 17 novembre 2021