

**OSSERVAZIONI DELL'AVVOCATURA
SUL DISEGNO DI LEGGE DELEGA
IN MATERIA DI RIFORMA FISCALE (C. 3343)
(ROMA, 18 NOVEMBRE 2021)**

Ringraziando per la possibilità accordata e nell'auspicio di poter fornire un utile contributo all'istruttoria legislativa in corso, si formulano di seguito brevi considerazioni:

- sul contenuto del disegno di legge delega sulla riforma fiscale, con particolare riguardo alle disposizioni di maggiore interesse per l'Avvocatura (**Sezione I**);
- sui possibili margini di ampliamento della legge delega, alla luce della prospettata introduzione di un "Codice delle disposizioni vigenti in materia tributaria" (**Sezione II**);
- sulla valutazione (nel complesso, positiva) del disegno di riforma e razionalizzazione del sistema tributario attualmente in vigore (**Sezione III**).

SEZIONE I

Il contenuto del disegno di legge delega sulla riforma fiscale

1. Revisione del sistema di imposizione personale sui redditi (art. 2).

Concentrando l'analisi sui criteri di riforma del sistema di imposizione personale sui redditi, l'art. 2 del disegno di legge delega prevede una graduale "evoluzione" della disciplina IRPEF verso un modello di tassazione "duale" che comporti: (a) l'applicazione di un'aliquota *proporzionale* ai redditi derivanti "dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo"; (b) l'applicazione dell'IRPEF *progressiva* a tutte le categorie di reddito diverse da quelle di cui al precedente punto.

In questo frangente, a salvaguardia del principio di progressività, la delega individua nella (i) riduzione graduale delle aliquote medie e marginali effettive e nel (ii) riordino delle deduzioni e detrazioni d'imposta, le principali linee direttrici della riforma.

Il ddl sembra, sul punto, allineato al contenuto delle proposte avanzate nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla "riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario" delle Commissioni riunite VI (Finanze) e 6^a (Finanze e Tesoro) di Camera e Senato, con riferimento al necessario superamento del modello di

tassazione “ibrida” ad oggi in vigore, la cui inefficienza costituisce un evidente freno alla crescita e allo sviluppo del mercato del lavoro.

Nel perseguimento di tale obiettivo, la delega, da un lato (e comprensibilmente, alla luce dell'estrema ampiezza ed eterogeneità delle deduzioni e detrazioni esistenti in ambito IRPEF), introduce un criterio abbastanza “elastico” di riordino delle *tax expenditures* (in funzione delle loro “finalità e degli effetti sul piano dell'equità e dell'efficienza dell'imposta”); dall'altro, individua i principi guida che dovranno essere rispettati nello sviluppo del nuovo sistema di tassazione “duale” dei redditi.

Se, dunque, è chiaro il risultato a cui deve tendere il processo di riforma dell'IRPEF (*i.e.*, l'omogeneizzazione del prelievo fiscale sui fattori produttivi, a vantaggio di una migliore redistribuzione del carico impositivo), le strade per conseguire tale risultato potrebbero essere molteplici e non prive di criticità sul piano applicativo.

Si auspica in ogni caso che, come suggerito in sede di indagini conoscitive sulla riforma fiscale, l'introduzione del nuovo modello di tassazione “duale” non comporti il definitivo abbandono del regime di tassazione forfettaria per le imprese individuali e i lavori autonomi che non conseguano ricavi di ammontare superiore ad una determinata soglia. Specialmente in un settore come quello forense, dove l'età anagrafica, le differenze di genere e il contesto territoriale di riferimento costituiscono vere e proprie “barriere d'accesso” al mercato del lavoro, tale regime rappresenta, infatti, una imprescindibile forma di incentivo a sostegno e tutela dei professionisti giovani e/o operanti in contesti di marginalità economica. Finalità, quest'ultima, del tutto in linea con le logiche ispiratrici del disegno di riforma fiscale.

Sempre in questa direzione, anche una modifica dei termini e delle modalità di versamento delle imposte da parte dei lavoratori autonomi (con connessa semplificazione degli obblighi fiscali strumentali, data l'estensione oramai generalizzata dell'obbligo della fatturazione elettronica) e l'introduzione di appositi meccanismi di rateizzazione degli acconti e del saldo IRPEF potrebbe essere salutata con favore, quale misura che consentirebbe una migliore gestione, in corso d'anno, della liquidità necessaria al sostenimento del carico impositivo.

Da ultimo, nel quadro della riforma delle *tax expenditures*, andrebbe tenuta in debita considerazione la proposta da tempo formulata dall'Avvocatura e relativa all'introduzione di una deduzione dal reddito IRPEF del costo (rappresentato da fattura) per il processo nel quale si agisca a tutela di diritti fondamentali della persona o della famiglia. Il conflitto di interessi che il legislatore introduce in tal modo fra le categorie appare virtuoso, molto più di strumenti quali il *cashback* o la lotteria degli scontrini, quest'ultima peraltro dimostrativa di un'etica assai lontana da quella della legalità.

2. Razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto (art. 4)

L'art. 4 si occupa molto opportunamente di individuare una serie di criteri diretti a razionalizzare la struttura dell'IVA, allo scopo di *"semplificare la gestione e l'applicazione dell'imposta, contrastando l'erosione e l'evasione fiscale e aumentando il grado di efficienza del sistema impositivo"*.

Queste finalità potrebbero essere perseguite in maniera ancora più proficua ove l'intervento non fosse limitato – come attualmente previsto – ad una mera riorganizzazione delle aliquote d'imposta, ma venisse esteso anche ad alcuni aspetti applicativi e procedurali del tributo che costituiscono, ad oggi, fonte di grande incertezza per gli operatori economici.

In questo frangente, in un'ottica di semplificazione e razionalizzazione della normativa in vigore, tematiche come quelle concernenti i presupposti e limiti delle note di variazione, il rimborso dell'eccedenza d'imposta, l'effettiva estensione del diritto di rivalsa a seguito di accertamento, meriterebbero di essere affrontate e risolte, al fine di assicurare un pieno allineamento tra la disciplina domestica e la normativa unionale. Anche l'impianto sanzionatorio attualmente previsto ai fini IVA dovrebbe essere, inoltre, sottoposto ad una più organica revisione che tenga conto dei principi dettati dalla Corte di Giustizia in tema di proporzionalità e neutralità del tributo; la misura delle sanzioni dovrebbe essere, in particolare, opportunamente rimodulata, al fine di evitare una sostanziale "duplicazione" del recupero impositivo, pur in presenza di violazioni inidonee ad arrecare un reale pregiudizio agli interessi erariali.

3. Graduale superamento dell'IRAP (art. 5)

Venendo alla disposizione contenuta all'interno dell'art. 5, il prospettato *"graduale superamento dell'IRAP"* è, in effetti, giustificato da ben note e, per molti versi, condivisibili esigenze di semplificazione e modernizzazione del sistema di finanziamento delle Regioni.

L'estrema genericità della delega sul punto non consente, tuttavia, di comprendere con quali modalità tale obiettivo possa (*melius*, debba) essere perseguito, mantenendo inalterato il gettito necessario a coprire la spesa sanitaria regionale.

Una più chiara presa di posizione su questi aspetti sarebbe, dunque, senz'altro apprezzabile, tenuto conto delle molteplici proposte (istituzione di addizionale regionale all'IRES; introduzione di una nuova "imposta sul valore prodotto" e/o di "contributo di solidarietà" che assicuri una, seppur parziale, fiscalizzazione dei contributi previdenziali; ecc.) avanzate nel corso dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale.

4. Modifiche del sistema nazionale della riscossione (art. 8)

Pienamente condivisibili sono, infine, i “*criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione*” dettati all’interno dell’art. 8, che dovrebbero condurre al definitivo superamento di un modello organizzativo “dualistico”, come quello ad oggi in essere, del tutto anacronistico e dimostratosi, nel corso degli anni, scarsamente efficiente.

L’introduzione di obiettivi di risultato, la revisione dei meccanismi di remunerazione e l’implementazione di un coordinamento effettivo tra *titolarità e funzioni* di riscossione costituiscono, invero, tappe fondamentali del percorso di modernizzazione dell’attuale sistema impositivo, in un’ottica di massima economicità ed efficienza dell’azione amministrativa.

SEZIONE II

La necessaria razionalizzazione della disciplina in tema di accertamento e controlli

Tra gli obiettivi della riforma, per “*garantire la certezza dei rapporti giuridici e la chiarezza del diritto*”, il disegno di legge delega propone l’introduzione di un vero e proprio “codice” delle disposizioni legislative vigenti in materia tributaria.

A fronte di una disciplina troppo spesso frammentaria e disorganica, l’art. 9 individua, in particolare, i criteri direttivi che dovranno essere rispettati nel processo di codificazione e che dovranno condurre a: “*a) organizzare le disposizioni per settori omogenei, ove possibile intervenendo mediante modifiche espresse ai codici o testi unici di settore già vigenti; b) coordinare, sotto il profilo formale e sostanziale, il testo delle disposizioni legislative vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell’Unione europea, apportando le modifiche opportune per garantire o migliorare la coerenza giuridica, logica e sistematica della normativa; c) assicurare l’unicità, la contestualità, la completezza, la chiarezza e la semplicità della disciplina relativa a ogni settore; d) aggiornare e semplificare il linguaggio normativo anche al fine di adeguarlo a quello degli atti dell’Unione europea; e) indicare esplicitamente le norme abrogate, fatta salva comunque l’applicazione dell’articolo 15 delle disposizioni sulla legge in generale premesse al codice civile*”.

Questo lodevole e apprezzabile sforzo resterebbe, tuttavia, “monco” in assenza di un altrettanto necessario e contestuale intervento di riforma della disciplina in tema di accertamento e controlli, che si muova entro una logica di certezza del diritto, equità e imparzialità del rapporto Fisco-contribuente. Tra le misure che meglio si presterebbero a realizzare tali obiettivi, occorrerebbe in particolare: (i) sancire un inderogabile obbligo di contraddittorio procedimentale, valevole per tutti i tributi; (ii) disciplinare compiutamente l’attività istruttoria dell’A.f., prevedendo apposite garanzie a favore del contribuente la cui violazione comporti l’invalidità dell’atto

impositivo successivamente adottato; (iii) eliminare la distinzione tra accertamenti parziali e non parziali; (iv) introdurre una disciplina unitaria e organica sui termini di accertamento (anche in presenza di componenti pluriennali) e rimborso; (v) razionalizzare la disciplina di tutela dei crediti erariali, superando gli obsoleti e gravosi istituti ad oggi in vigore (per tutti, il fermo amministrativo di cui all'art. 69 del R.d. n. 2440/1923) a vantaggio di più spediti meccanismi di erogazione dei rimborsi d'imposta (specialmente in materia IVA); (vi) limitare il ricorso ad accertamenti massivi e automatizzati, indirizzando l'attività di controllo sulla base di rigorose "analisi di rischio"; (vii) abbandonare progressivamente l'utilizzo di metodi induttivi di accertamento, a fronte dell'impiego di strumenti alternativi (banche dati; fatturazione elettronica) e maggiormente idonei al riscontro del corretto adempimento degli obblighi tributari.

Nel medesimo senso, anche l'apparato sanzionatorio in vigore dovrebbe essere sottoposto ad un'accurata revisione, che consenta una più chiara identificazione, soggettiva ed oggettiva, dei criteri della sfera dell'illecito e della meritevolezza della pena da parte dell'autore della violazione. Raccogliendo le sollecitazioni provenienti dalla giurisprudenza sovranazionale, occorrerebbe in particolare assicurare che la materia sanzionatoria sia effettivamente improntata al rispetto del superiore principio di proporzionalità, con conseguente abrogazione/rimodulazione delle disposizioni che prevedono la perseguibilità di violazioni puramente formali o prive di significativo impatto sulla corretta esazione dei tributi.

Da ultimo, si sottolinea come l'essenziale opera di codificazione tributaria, in un quadro di *coerenza giuridica, logica e sistematica*, non potrà, da sola, porre rimedio alla ben nota e da tempo lamentata carenza di tecnica legislativa che ha caratterizzato la legislazione fiscale, né risolverà il tema delicato del processo tributario. Anche in questa sede, si ribadisce pertanto la necessità di una riforma della giustizia tributaria che garantisca un giudice professionale reclutato tramite concorso, quale presupposto indispensabile per il raggiungimento di quel fine di rilancio del sistema-Paese che è l'obiettivo ultimo della legge delega.

In considerazione di quanto sin qui esposto, si forniscono di seguito spunti utili ad apportare possibili integrazioni al contenuto della delega.

➤ **IL CONTRADDITTORIO – dopo art. 1, punto 5:** *Prevedere che in sede di accertamento sia valorizzato il contraddittorio endoprocedimentale, con conseguente nullità nel caso in cui l'amministrazione finanziaria non motivi in ordine alla documentazione e chiarimenti offerti dal contribuente.*

Motivazione

Appare utile rafforzare il contraddittorio, che costituisce comunque un valore costituzionale. In particolare va imposto all'amministrazione finanziaria in sede di contraddittorio di valutare prove e documenti offerti dalla parte attribuendo all'ente impositore uno specifico onere di motivazione nel caso in cui tali difese siano disattese.

Non solo assicurare parità alle parti, ma affermare il principio del contraddittorio come dovere da parte della pubblica amministrazione di contraddire espressamente a pena di nullità la documentazione e sui chiarimenti offerti dal contribuente.

➤ **CHIAREZZA – dopo art. 9, punto e), aggiungere:** *“Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato”.*

Motivazione

Occorre che le norme che ne modificano altre contengano la nuova versione del testo normativo che risulta in seguito alle medesime modifiche.

Inoltre, ove ci siano riferimenti ad altre disposizioni, anche ad esempio ad istituti giuridici mutuati da altri settori del diritto, il medesimo riferimento deve essere chiaro in modo da rendere comprensibile l' argomento della norma richiamata senza consultarla.

Va evitato il frequente richiamo ad altre disposizioni, spesso non omogenee.

➤ **COORDINAMENTO TRA ISTITUTI DEFLATTIVI E RIPARAZIONI NEL PROCESSO PENALE – art. 9, lett. b):** *“Coordinare gli istituti deflattivi del contenzioso tributario e di definizione degli accertamenti con gli strumenti premiali del procedimento penale e con la confisca penale per favorire il ravvedimento e la estinzione del debito tributario”*

Motivazione

1) *Pace fiscale e definizione liti pendenti: armonizzazione tra strumenti deflattivi e Confisca penale.*

Procedure di definizione delle liti pendenti o comunque di definizione delle pretese tributarie possono trovare un'opportuna collocazione nell'ambito della riforma per dare al riordino del sistema fiscale (a partire dall'IRPEF) il tratto ed i lineamenti di un nuovo corso, che individui nella certezza, semplicità e lealtà i cardini del rapporto Stato – contribuente.

Andrebbe, inoltre, valutata la possibilità (fuori dagli istituti previsti in ambito concorsuale c.d. transazione fiscale) che, in presenza di situazioni di insolvenza o incapienza (accertate anche tramite la attività accertativa della Guardia di Finanza), l'Amministrazione Finanziaria possa concordare una decurtazione del debito.

Si suggerisce l'opportunità di coordinare anche in questo caso il contrasto tra il profitto eventualmente emerso in sede penale e quello tributario ai fini della confisca penale.

Occorrerebbe prevedere che la definizione tributaria (nel caso in cui vi sia falcidia del tributo) faccia venire meno il profitto penale e, quindi, le ragioni della confisca, anche per favorire il ricorso a questi strumenti di “pace fiscale”.

2) *Armonizzazione e coordinamento tra norma penale tributaria e norma tributaria in tema di pagamento del debito tributario.*

La revisione del sistema sanzionatorio attuativo della delega n. 23/2014 prevede in caso di pagamento del debito tributario una causa di non punibilità ed una circostanza attenuante speciale, dando rilevanza anche a piani concordati con la Amministrazione Finanziaria ed al ravvedimento operoso.

Si tratta di meccanismi premiali in sede penale miranti a favorire l'adempimento di obblighi tributari che non vanno sottovalutati.

A presidio dell'effettiva attuazione della norma fiscale (in questa sede non ci occuperemo dell'IVA per cui valgono comunque analoghe considerazioni) occorre ricordare che:

- l'art.10 bis del D.lgs. n. 74/2000 in tema di ritenute di acconto sanziona *"con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta"*

- l'art. 13 dello stesso D.Lgs. n. 74/2000 prevede però ipotesi specifiche di estinzione del reato: *"1. I reati di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso di procedimenti penali.*

2. *omissis*

3. *Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13 bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione".*

La possibile estinzione del reato costituisce stimolo - incentivo all'adempimento tributario. Tuttavia essa non considera che la rateizzazione con l'Amministrazione Finanziaria difficilmente può essere conclusa in tre mesi (essa infatti può giungere fino a 72 mesi).

Si potrebbe quindi prevedere che l'estinzione del reato, prevista dall'art. 13 D. Lgs. n. 74/2000 sia subordinata all'integrale e puntuale adempimento del debito tributario, anche rateizzato, ponendo a carico dell'Amministrazione Finanziaria il dovere di avvertire l'Autorità Giudiziaria in caso di inadempimento ed in ogni caso sospendere la prescrizione del reato

SEZIONE III

Considerazioni conclusive

Nel complesso, si esprime un tendenziale e positivo apprezzamento per il contenuto del disegno di legge delega che, nelle sue direttrici di fondo, si fa carico di promuovere obiettivi (lo stimolo della crescita economica e la razionalizzazione del sistema impositivo) pienamente condivisibili, che costituiscono un tassello imprescindibile del processo di modernizzazione del sistema tributario imposto dall'attuale contesto economico e sociale.

È infatti comune sentire che una normativa frammentaria e disorganica, come quella attuale, costituisca il principale ostacolo al perseguimento delle finalità solidaristiche e redistributive che la nostra Carta Costituzionale assegna ad ogni "tributo". E questa constatazione basta, di per sé sola, a rendere ormai improcrastinabile un processo di riforma che, nella salvaguardia del fondamentale principio di progressività dell'imposizione, assicuri una semplificazione degli adempimenti tributari ed il recupero di un rapporto trasparente ed equo tra Fisco e contribuenti.

Abbandonare modelli impositivi distorsivi e iniqui, promuovere lo sviluppo del mercato del lavoro tramite la rimozione delle barriere (anche di ordine fiscale) all'ingresso, elevare la chiarezza e l'effettiva intellegibilità delle norme a principio non sacrificabile della legislazione fiscale, costituiscono segnali importanti per un "nuovo corso" dell'ordinamento tributario.

È peraltro auspicabile che, nell'ambito dell'istruttoria legislativa attualmente in corso, taluni dei criteri contenuti nella delega – la cui formulazione potrebbe risultare, per certi versi, generica – vengano delimitati con maggior chiarezza, al fine di assicurare una piena ed efficace attuazione del disegno riformatore ad oggi tratteggiato.

Da ultimo, si sottolinea che una riforma fiscale che voglia condurre avanti con forza l'obiettivo della lotta all'evasione deve perseguire gli intenti di equità sostanziale e di sostenibilità nel prelievo, ma anche introdurre una linea ferma e razionale nel sistema punitivo, penale e amministrativo, orientato al principio di proporzionalità e del *ne bis in idem*. Si auspica che la riforma sia l'occasione, ad esempio, di razionalizzare il rapporto fra sequestro preventivo /confisca e riscossione fiscale, rapporto che deve essere finalmente normato realizzando una relazione diretta o una confluenza dei primi nella seconda, quantomeno ad istanza, mentre ora i due mezzi sono *ex se* non comunicanti.