



Consulenti del Lavoro
▼ Consiglio Nazionale
dell'Ordine

Camera dei Deputati

VI Commissione Finanze

*Audizione nell'ambito dell'esame della
Delega al Governo per la riforma fiscale*

Sommario

PREMESSA.....	1
1. CONTESTO SOCIO-ECONOMICO E VISIONE GENERALE DEGLI OBIETTIVI DELLA RIFORMA	2
2. I PRINCIPI GENERALI DELLA LEGGE DELEGA	3
3. LA REVISIONE DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE	7
4. LE IMPOSTE SUI REDDITI DELLE PERSONE FISICHE.....	8
5. L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE	15
6. GLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI – IMPOSTA DI REGISTRO, IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI, IMPOSTA DI BOLLO E ALTRI TRIBUTI INDIRETTI, DIVERSI DALL'IVA	16
7. I PROCEDIMENTI	20
7.1 PROCEDIMENTO ACCERTATIVO	22
7.2 PROCEDIMENTI DI RISCOSSIONE E DI RIMBORSO	25
7.3 PROCEDIMENTI DEL CONTENZIOSO	25
8. LE SANZIONI	27
9. TESTI UNICI E CODIFICAZIONE DELLA MATERIA TRIBUTARIA	28
10. PROPOSTE IN MATERIA DI ALLARGAMENTO DELLE BASI IMPONIBILI E <i>SPENDING REVIEW</i>	29
CONCLUSIONI	30

PREMESSA

Nel presente lavoro, il **Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro** intende offrire il proprio contributo e le proprie osservazioni in merito al **disegno di legge di delega al Governo per la riforma fiscale**, in base al quale il Governo è delegato ad adottare, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge, uno o più decreti legislativi recanti la revisione del sistema tributario.

L'analisi e le proposte si sono concentrate sugli aspetti della **semplificazione e razionalizzazione dell'attuale assetto tributario italiano**, al fine di realizzare un fisco più chiaro ed equilibrato che non rappresenti più un ostacolo agli investimenti,

soprattutto stranieri, ma che diventi una leva per sostenere lo sviluppo umano ed economico del Paese, il quale dovrà necessariamente passare attraverso il sostegno alla famiglia e il rilancio del lavoro e delle imprese.

Il giudizio sui contenuti della delega per la riforma fiscale è **complessivamente positivo**, soprattutto in considerazione del fatto che i principi e criteri direttivi dettati sono volti a una semplificazione e razionalizzazione del sistema, che più volte è stata richiesta anche dai Consulenti del Lavoro.

1. CONTESTO SOCIO-ECONOMICO E VISIONE GENERALE DEGLI OBIETTIVI DELLA RIFORMA

Lo stimolo alla crescita economica e alla natalità attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale e la semplificazione del sistema tributario sono tra i principi generali espressamente richiamati all'**art. 2** della legge delega, cui deve essere informata l'azione del Governo.

Il rispetto e la messa in opera dei predetti principi sono resi ancora più necessari dall'attuale contesto economico, in cui si stanno delineando gli **effetti di lungo periodo della crisi pandemica e di quella energetica** conseguente alla guerra in Ucraina sulla nostra economia, sul lavoro e sull'occupazione.

Il Fisco deve mostrare un volto più umano e meno macchinoso al fine di attrarre investimenti stranieri e favorire quelli domestici, nonché di agganciare il volano economico che può essere rappresentato dai fondi europei del **Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza** (PNRR) e, più in generale, dalla transizione digitale e dallo sviluppo della *green economy*.

Tenuto conto della difficile congiuntura macroeconomica contingente, che peraltro si innesta su un sistema economico già debole e fiaccato da due precedenti crisi – una finanziaria e una economica – come quello italiano, **l'intervento di riforma deve necessariamente evitare di aumentare il prelievo fiscale.**

Un suo inasprimento, infatti, finirebbe per incrementare il **malessere sociale**, oltre a non essere sostenibile per redditi fortemente ridimensionati dalla crisi e drenerebbe anche le risorse necessarie agli investimenti delle imprese.

Per disegnare una riforma fiscale organica e coerente, occorre individuare con attenzione le finalità che si intendono perseguire.

Primario obiettivo, anche nelle intenzioni del legislatore (v. art. 2 della legge delega), è il **sostegno alla famiglia**, anche in vista di un auspicato incremento della natalità, e la **riduzione del carico fiscale sui fattori produttivi**, allo scopo di incentivare gli

investimenti e, conseguentemente, l'offerta di lavoro, favorendo la crescita e la ripresa economica.

Strumento prioritario al fine di raggiungere i predetti scopi è, secondo la visione dei Consulenti del Lavoro, la riduzione del cuneo fiscale sul lavoro.

Si rende necessario, infatti, intervenire anche attraverso gli strumenti fiscali su un mercato del lavoro, come quello italiano, che già prima della crisi pandemica e di quella energetica presentava **problemi strutturali di lunga data** e mai effettivamente risolti, quali: disuguaglianze e squilibri territoriali tra Nord, Centro e Sud Italia; tendenza alla crescita soprattutto delle occupazioni a bassa qualifica e bassa retribuzione; disoccupazione giovanile; bassa occupazione femminile; bassa produttività del lavoro; inadeguatezza del sistema scolastico e formativo nello sviluppo delle competenze.

2. I PRINCIPI GENERALI DELLA LEGGE DELEGA

I decreti legislativi che il Governo è delegato ad adottare in attuazione della legge delega dovranno rispettare i principi costituzionali, nonché quelli del diritto dell'Unione europea e internazionale.

Tali principi sono enunciati agli artt. 2 e 3 della legge delega:

- a) ***“stimolare la crescita economica e la natalità attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale, anche al fine di sostenere famiglie, lavoratori e imprese;***
- b) ***prevenire e ridurre l'evasione e l'elusione fiscale, anche attraverso:***
 1. *la piena utilizzazione dei dati che affluiscono al sistema informativo dell'anagrafe tributaria, il potenziamento dell'analisi del rischio, il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale, nel rispetto della disciplina eurounitaria sulla tutela dei dati personali, nonché mediante il rafforzamento del regime di adempimento collaborativo, ovvero mediante l'aggiornamento e l'introduzione di istituti, anche premiali, volti a favorire forme di collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti;*
 2.
- c) ***razionalizzare e semplificare il sistema tributario anche con riferimento:***
 1.
 2. *all'individuazione e all'eliminazione di micro-tributi per i quali i costi di adempimento dei contribuenti risultano elevati a fronte di un gettito trascurabile per lo Stato, assicurando le opportune compensazioni di gettito nell'ambito dei decreti legislativi adottati ai sensi della presente legge;*

3. *alla normativa fiscale degli enti del Terzo settore e di quelli non commerciali, assicurando il coordinamento con le altre disposizioni dell'ordinamento tributario nel rispetto dei principi di mutualità, sussidiarietà e solidarietà;*
- d) *rivedere gli adempimenti dichiarativi e di versamento a carico dei contribuenti prevedendo:*
 1. *la riduzione degli oneri documentali anche mediante il rafforzamento del divieto, per l'Amministrazione finanziaria, di richiedere al contribuente documenti già in suo possesso;*
 2. *nuove e più efficienti forme di erogazione di informazioni e di assistenza;*
 3. *percorsi facilitati di accesso ai servizi per le persone anziane o affette da disabilità”.*

OSSERVAZIONI E PROPOSTE

Riduzione del cuneo fiscale sul lavoro e formazione dei lavoratori

La riduzione del cuneo fiscale sul lavoro dovrebbe consentire:

1. sia di **aumentare il reddito disponibile per il lavoratore a condizione della sua partecipazione a un percorso formativo serio e strutturato**, finalizzato ad acquisire le competenze richieste nel caso concreto dall'azienda;
2. sia di **finanziare un investimento concreto** – anche mediante il riconoscimento alle imprese di un credito d'imposta – su una **formazione dei lavoratori certificata e verificata in modo oggettivo**, da effettuarsi in misura prevalente all'interno delle aziende.

Bisogna incentivare, pertanto, i percorsi di studio universitari, soprattutto nelle cosiddette discipline STEM (acronimo inglese che indica scienze, tecnologia, ingegneria e matematica) e investire in alta formazione.

Dall'altro lato, occorre, tuttavia, procedere verso un **modello formativo che preveda percorsi di istruzione e apprendimento lungo tutto l'arco della vita lavorativa** di un soggetto.

Questo tipo di formazione continua è scarsamente incentivato in Italia, fatta eccezione per alcune grandi imprese. Bisogna, invece, **incentivare tali percorsi formativi anche nelle piccole e medie realtà** e la leva fiscale può essere lo strumento più efficace.

A fronte dell'abbassamento del cuneo fiscale, dovrà essere chiesto al mondo produttivo che il risparmio di costi così ottenuto sia finalizzato alla riqualificazione e alla formazione dei lavoratori, **con particolare attenzione alle competenze richieste dalla transizione digitale ed ecologica** e a quelle linguistiche necessarie per il comparto turistico, che rappresenta un settore strategico per il nostro Paese.

Si potrebbe intervenire, rafforzandole, su misure già consolidate, oppure introdurre **nuovi strumenti di incentivo** e sostegno a investimenti privati delle imprese, diretti

all'efficientamento dei processi produttivi, all'implementazione tecnologica e digitale e alla promozione di progetti di ricerca, sviluppo e innovazione di rilevanza strategica per il rilancio della competitività del sistema.

Razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario

Complessità del quadro normativo

La **complessità** del quadro normativo rappresenta un primario fattore di criticità dell'attuale sistema, tanto che il diritto tributario italiano è stato definito "polisistemico" in varie ordinanze e sentenze della Corte costituzionale, la quale ha asserito che *"all'ordinamento tributario afferiscono produzioni normative non coordinate e spesso inquadrate in microsistemi settoriali che rendono particolarmente difficile l'individuazione di principi generali, applicabili al di fuori dello specifico settore nel quale sono inseriti"* (Corte cost., ordinanza 16 novembre 1993, n. 392; sentenza 12 settembre 1995, n. 430).

Una produzione normativa così disordinata genera difficili problemi all'interprete per individuare la disciplina che regola una determinata materia e per verificare che la disposizione individuata sia, allo stato, vigente.

Ad alimentare un sistema così complesso concorre anche una **iperlegificazione** da parte del legislatore, spesso animato da esigenze di gettito o da adeguamenti ai rapidi cambiamenti economici degli ultimi decenni o, ancora, dalla prevenzione di pratiche elusive, ma che finisce per dimenticare l'impianto complessivo del sistema e la sua razionalità.

Un ulteriore problema che caratterizza la materia tributaria attiene, infine, alla **tecnica legislativa**, in quanto le norme di nuova introduzione si innestano necessariamente su testi normativi preesistenti, con aggiunte, sostituzioni, espunzioni, ecc. Si rende quindi necessario avere a disposizione il vecchio testo per metterlo a confronto con la nuova formulazione e individuare la versione finale.

Proposta di riforma: semplificazione del quadro normativo

Uno degli obiettivi a cui deve tendere la riforma a cui il Governo è delegato è, quindi, la **semplificazione del quadro normativo**, che necessita di essere riportato a unità, conferendo ordine e coerenza alla frammentazione della legislazione succedutasi negli anni.

La necessaria opera di **razionalizzazione** è importante anche in un'ottica, non certo secondaria, di **certezza del diritto**.

La percezione di un sistema tributario chiaro, coerente e affidabile potrebbe avere effetti anche sui fenomeni evasivi dell'imposta ed erosivi della sua base imponibile, nonché incentivare, sicuramente, gli investimenti da parte di operatori sia italiani che esteri.

Andrebbe prestata **maggior attenzione**, nella pratica di **redazione delle leggi tributarie**, all'**art. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente** (legge n. 212 del 2000) e ai suoi principi di chiarezza e trasparenza.

Innanzitutto, le norme che recano disposizioni tributarie dovrebbero essere ben rubricate, data la già sufficiente complessità della materia. In questo senso, andrebbe abbandonata la prassi utilizzata, ad esempio, per le leggi di bilancio, in cui si riscontrano pochi articoli con centinaia di commi e, quindi, disposizioni senza rubrica.

Dovrebbe essere presa l'abitudine di **disciplinare la materia tributaria in leggi ad hoc**, specificamente destinate a tali interventi normativi, senza inserire disposizioni inerenti alle imposte in leggi che non hanno un oggetto tributario.

Per ulteriore chiarezza e facilità di applicazione, inoltre, **le disposizioni modificative di leggi tributarie dovrebbero riportare il testo modificato**, mentre i richiami ad altre disposizioni dovrebbero essere accompagnati da una sintesi della norma alla quale si rinvia.

Mancanza di trasparenza dell'aliquota effettiva ed erosione della base imponibile

Un'altra criticità che non può essere trascurata è la **mancanza di trasparenza di alcune imposte, in particolare dell'Irpef**.

Il calcolo dell'imposta netta è reso, infatti, molto complesso dalla previsione di una serie di deduzioni dal reddito e detrazioni dall'imposta lorda, che si sono accumulate nel corso degli anni e che determinano una sostanziale differenza tra le aliquote nominali indicate nel Tuir, in riferimento ai vari scaglioni di reddito, e le aliquote marginali effettive di pagamento.

Nel corso degli anni, inoltre, si è assistito a una **progressiva erosione della base imponibile** e a una **deformazione della progressività dell'imposta**, determinata dalla **eccessiva proliferazione delle tax expenditures (spese fiscali)**, le quali, peraltro, sono

frammentate in una serie di disposizioni normative che non trovano collocazione unitaria nel Tuir.

Si tratta di un corposo insieme di bonus, esenzioni, crediti d'imposta, detrazioni e deduzioni, che spesso interessano un numero molto basso di beneficiari e si traducono in un risparmio d'imposta modesto per il contribuente singolarmente considerato.

Va evidenziato, altresì, che l'esistenza e le regole di fruizione delle predette agevolazioni sono **sconosciute al contribuente medio**, cosicché viene meno anche la loro funzione di indirizzamento dei cittadini verso comportamenti virtuosi.

Proposta di riforma: revisione e riordino delle *tax expenditures*

Obiettivo cardine della riforma dovrà essere, quindi, la **trasparenza nel calcolo dell'aliquota effettiva**, in quanto ciò determinerebbe un sistema in cui il contribuente sia in grado di conoscere *ex ante* il peso effettivo del prelievo sul proprio reddito e contribuirebbe a favorire un clima di fiducia tra Fisco e cittadini.

A tal fine, si rende necessaria un'attenta **opera di revisione e riordino**, finalizzata a comprendere quali di queste spese fiscali debbano essere mantenute, quali accorpate e quali, invece, tagliate.

Proposta di riforma: eliminazione dei micro-tributi

Si condivide, inoltre, quanto disposto dall'art. 2, comma 1, lett. c), punto 2 della "Delega al Governo per la riforma fiscale", in ordine all'individuazione e all'eliminazione di micro-tributi per i quali i costi di adempimento dei contribuenti risultano elevati **a fronte di un gettito trascurabile per lo Stato**.

Tale eliminazione determinerebbe un aumento del grado di efficienza del sistema tributario e contribuirebbe a ridurre, altresì, l'attuale complessità del calendario fiscale.

3. LA REVISIONE DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Nell'ambito della legge delega, il Governo è delegato, inoltre, a operare una revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, quale legge generale tributaria, **sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:**

- a) *"rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa;*
- b) *valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto;*

- c) **razionalizzare la disciplina degli interpelli**, al fine di:
1. ridurre il ricorso all'istituto dell'interpello di cui all'articolo 11 della citata legge n. 212 del 2000, implementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, anche prevedendo una casistica delle fattispecie di abuso del diritto, elaborati anche a seguito dell'interlocuzione con gli ordini professionali, con le associazioni di categoria e gli altri enti esponenziali di interessi collettivi, nonché tenendo conto delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni;
 2. **rafforzare il divieto di presentazione di interpelli** riservandone l'ammissibilità alle sole questioni che non trovano soluzione in documenti interpretativi già emanati;
 3. subordinare, per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, la procedura di interpello **alle sole ipotesi in cui non è possibile ottenere risposte scritte** mediante servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche attraverso l'utilizzo di tecnologie digitali e di intelligenza artificiale;
 4. subordinare l'ammissibilità degli interpelli **al versamento di un contributo**, da graduare in relazione a diversi fattori, quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza, finalizzato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle Agenzie fiscali;
- d) prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario;
- e) prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità".

OSSERVAZIONI

Si condividono i criteri di revisione individuati dal legislatore, anche con riguardo alla **razionalizzazione della disciplina degli interpelli**, purché la stessa non si traduca in una lesione dei diritti dei contribuenti a interloquire con l'amministrazione finanziaria e a essere assistiti al fine del corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.

4. LE IMPOSTE SUI REDDITI DELLE PERSONE FISICHE

CONSIDERAZIONI GENERALI

In merito ai principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche previsti dall'art. 5 della legge delega, l'obiettivo di "revisione e graduale riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche" appare condivisibile in quanto l'attuale livello di tassazione scoraggia i contribuenti alla produzione di ricchezza: il

meccanismo di applicazione dell'imposta per scaglioni comporta, infatti, un livello di tassazione superiore al 45%, considerando le addizionali regionale e comunale all'Irpef.

Per i redditi da lavoro autonomo e d'impresa, inoltre, vanno considerati gli ulteriori fattori che hanno impatto sull'effettiva incidenza dell'imposta e quindi sul reddito effettivamente disponibile. Innanzitutto, l'indeducibilità di alcuni costi con conseguente incremento del reddito tassabile rispetto a quello realmente conseguito e quindi, di fatto, una maggiore imposta.

Inoltre, occorre tenere conto dell'incidenza della contribuzione previdenziale e assistenziale che, pur avendo evidentemente diversa natura e finalità rispetto all'imposta, produce comunque un ulteriore effetto negativo sul reddito disponibile e dunque sulla effettiva capacità di spesa del contribuente.

Tali fattori disincentivano il contribuente dal produrre i redditi che fanno parte delle categorie del Tuir, che concorrono a determinare il reddito complessivo assoggettato a imposta o, peggio, favoriscono il sommerso.

L'introduzione, a regime, di un'**aliquota impositiva unica** non potrà che produrre effetti positivi anche sul fronte dell'attuale disparità tra contribuenti, che possono applicare una delle diverse imposte sostitutive all'Irpef rispetto a quelli che, per tipologia di reddito o per condizioni soggettive, ne sono esclusi.

È, altresì, condivisibile che, nella *"graduale riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche"* si tenga conto: della composizione del nucleo familiare e dei costi sostenuti per la crescita dei figli; della tutela del bene casa e di quello della salute delle persone, dell'istruzione, della previdenza complementare.

Il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro aveva formulato nella scorsa legislatura proposte in linea con tali scopi in occasione dell'Audizione alle Commissioni riunite VI del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati, il 19 marzo 2021, nell'ambito dell'*indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*.

Si era, infatti, osservato come in Italia l'Irpef sia un'imposta che prevede una **tassazione di tipo individuale**. Un simile sistema di tassazione, in generale condivisibile in termini del richiamato principio costituzionale di concorso alla spesa pubblica da parte dei cittadini (*rectius*: contribuenti), deve tuttavia verificare quale sia la loro **effettiva capacità contributiva (art. 53 Cost.)**. Quest'ultima non può essere misurata solo verticalmente, oltretutto guardando al solo perimetro del soggetto inciso dall'Irpef, bensì in un'ottica di equità orizzontale, in relazione al **contesto familiare del cittadino/contribuente**.

Tale secondo criterio – l'equità orizzontale – implica che, a parità di reddito, l'incidenza dell'imposta deve variare in base alle condizioni personali: per esempio, deve scendere

all'aumentare del numero dei componenti della famiglia o in funzione della eventuale presenza e gravità di handicap¹.

A tal fine, si ritiene che il principio costituzionale dell'art. 53 vada temperato con quello dell'art. 31 **che prevede agevolazioni alla famiglia**, con particolare riguardo a quelle numerose.

OSSERVAZIONI

Le modalità per assicurare il costituzionale principio di progressività, in particolare il riordino delle deduzioni, delle detrazioni e dei crediti d'imposta, costituiscono evidentemente il momento fondamentale per assicurare il giusto equilibrio tra le esigenze di gettito e l'impatto per i diversi destinatari della revisione dell'attuale sistema di tassazione.

Appare, dunque, centrale che venga prestata la massima attenzione sulla ricognizione delle deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta su cui si intende intervenire, tenendo conto dei diversi scopi ed effetti che queste determinano, **coinvolgendo i diversi soggetti che possono offrire un contributo utile a prevenire possibili effetti negativi della riforma**.

Si è consapevoli che l'impatto delle misure previste dalla riforma, per i tempi della loro attuazione, potranno sortire effetti nel medio lungo periodo.

Pertanto, altrettanto fondamentale è prestare massima attenzione alla selezione degli interventi che si intendono introdurre *"nelle more dell'attuazione della revisione"* strutturale dell'imposta.

È indubbiamente utile, altresì, **l'allargamento dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sul reddito incrementale anche oltre il 2023**, estendendone l'ambito di applicazione anche alla categoria dei lavoratori dipendenti, seppure in quest'ultimo caso ne vadano valutati gli effetti sul piano operativo. Per i redditi di lavoro dipendente, l'applicazione dell'imposta sostitutiva al reddito incrementale comporterebbe un aggravio delle attività svolte dal sostituto d'imposta. I datori di lavoro, infatti, si troverebbero a dover verificare l'incremento e la conseguente applicazione del regime agevolato verosimilmente in sede di conguaglio fiscale di fine anno o al momento della cessazione del rapporto di lavoro.

¹ Ssseff-Mef, *Libro Bianco*, Tributi, Suppl. n. 1, 2008, p. 4

Sempre sui redditi di lavoro dipendente e assimilati si ritiene vada posta attenzione alla prevista rivisitazione della disciplina relativa alla determinazione della base imponibile su cui calcolare l'imposta, disciplinata dall'art. 51 del Tuir.

In particolare, è previsto un intervento sulle somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito.

Sicuramente è positivo un intervento di adeguamento dei limiti previsti dall'art. 51, comma 3, del Tuir che, dal periodo d'imposta 2023, sono tornati ai livelli originari risalenti di 25 anni (è prevista l'esclusione della formazione del reddito del valore dei beni e servizi non superiori, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro).

Tuttavia, a destare preoccupazione è la previsione che intende salvaguardare solo alcune somme e valori, cioè quelli che perseguono le finalità della mobilità sostenibile, dell'implementazione della previdenza complementare, dell'efficientamento energetico, dell'assistenza sanitaria, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali.

È senza dubbio utile guardare con favore ad alcune tipologie di *benefit*, ma occorre porre attenzione agli effetti di un eventuale intervento di riduzione o, peggio ancora, di eliminazione di altre somme o valori oggi esclusi dalla base imponibile, che attualmente rientrano nel c.d. **paniere del welfare aziendale** riconosciuto dai datori di lavoro.

L'ampia diffusione e spendibilità per i lavoratori costituisce lo snodo fondamentale per favorire l'adozione e diffusione delle politiche di welfare aziendale dei datori di lavoro che spesso sopperiscono a quello pubblico, col rischio di vanificare quanto di buono fatto negli ultimi anni.

La crescita del *welfare* aziendale ha, infatti, preso le mosse dalle modifiche apportate dal legislatore dal periodo d'imposta 2016 all'art. 51 del Tuir, che ne hanno consentito la diffusione anche tra le piccole imprese, con conseguente impatto sul cuneo fiscale grazie ai vantaggi sia per i lavoratori che per i datori di lavoro.

PROPOSTE

Tra le proposte formulate in occasione della richiamata audizione del 21 marzo 2021, si ritengono particolarmente conferenti, e quindi riproponibili, le seguenti:

Proposta di riforma per la tutela della maternità

Il sostegno alla famiglia, nella sua accezione fiscale, passa attraverso la **presa d'atto dell'odierno sacrificio della madre in presenza di figli piccoli**. Tale rinuncia all'ingresso nel mercato del lavoro, ovvero l'uscita dallo stesso post maternità, sono scelte della donna molto ricorrenti nella prassi, dettate da esigenze di bilancio familiare. La quantificazione dell'onere di una presenza sostitutiva (*baby-sitter*, asilo nido, etc.), che si prenda cura della prole, determina la "convenienza" della rinuncia al reddito. In altre parole, spesso le madri

optano per l'abdicazione lavorativa poiché il reddito prodotto risulta interamente assorbito dagli oneri di sostituzione personale.

Acclarato il dato fattuale che precede, le **detrazioni di imposta per oneri di cui all'art. 15, comma 1, lett. e-bis), DPR 22/12/1986, n. 917** (spese per la frequenza di scuole dell'infanzia del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado) non potranno essere contenute nella irrisoria cifra di **€ 800,00 annui** per alunno o studente.

Infatti, **per i primi tre anni di vita della prole**, le stesse dovranno essere elevate a **cifre ben maggiori**, in ragione degli oneri che gravano sulle spalle dei genitori che non possono beneficiare di aiuti parentali.

Un **cospicuo incremento di tali detrazioni d'imposta** ha il precipuo compito di rimuovere un ostacolo di carattere sociale (art. 3, comma 2, Cost.), anche al fine di agevolare l'adempimento dei doveri genitoriali (artt. 30, comma 1, e 31, comma 1, Cost.). L'auspicio è che il legislatore fiscale dia un contenuto esteso al sintagma "*tutela della maternità*", al fine di rendere effettivo il *favor familiae* in una prospettiva costituzionalmente orientata.

Proposta di riforma per il sostegno ai nuclei familiari numerosi

Occorre enfatizzare come un sistema eccessivamente verticale, meno attento all'effettiva unità familiare in cui il contribuente convive, penalizzi i nuclei familiari più numerosi e, tra questi, in particolare quelli monoreddito. È di tutta evidenza, infatti, che la presenza di più familiari a carico comporta la necessità di dover sostenere maggiori costi, con conseguente **minore capacità contributiva**.

Appare, pertanto, fondamentale assumere quale **punto di riferimento** ai fini di una riforma dell'Irpef la **numerosità e composizione del nucleo familiare**, in quanto la capacità contributiva di un soggetto dipende anche dal proprio contesto familiare.

Una riforma che vada in tale direzione consente di tenere conto degli effetti di tale minore capacità contributiva rispetto all'art. 53 Cost. e conseguire l'altro principio costituzionale di riconoscimento di agevolazioni alla famiglia, previsto dall'art. 31 della Costituzione, su cui, peraltro, più volte la Corte costituzionale ha richiamato il legislatore a intervenire².

Sostenere e **promuovere le famiglie con figli** significherebbe poter contribuire a invertire la **progressiva denatalità** registrata dal nostro Paese.

² Corte cost., sent. 23 marzo 1983, n. 76; Corte cost., sent. 24 luglio 1995, n. 358

A tal fine, già nel più volte citato documento presentato dallo scrivente Consiglio Nazionale il 19 marzo 2021 era stato ricordato che il 21 dicembre 2020 l'ISTAT aveva rilevato che, per il settimo anno consecutivo, nel 2019 c'era stato un nuovo superamento al ribasso del record di denatalità: i nati nel 2019 erano stati 420.084, quasi 20mila in meno rispetto all'anno precedente e oltre 156mila in meno nel confronto con il 2008³.

La situazione è oggi ulteriormente peggiorata: i dati diffusi dall'ISTAT il 7 aprile 2023 relativi all'anno 2022 ci dicono che la natalità è al minimo storico con meno di 7 nati ogni 1000 abitanti⁴.

Intervenire per invertire tale tendenza, utilizzando anche la leva fiscale per migliorare le politiche a sostegno della famiglia, significa **investire sul capitale umano del Paese**, con ricadute positive sul piano della crescita e sulla tenuta dei sistemi previdenziali.

Proposta di riforma: introduzione della *no tax area familiare*

Una delle modalità per contemperare alle distorsioni descritte in precedenza potrebbe essere l'**introduzione di una *no tax area family*** e di scaglioni differenziati, con importi diversi a seconda del **contesto familiare del contribuente** e, in particolare, del **numero dei componenti del suo nucleo**.

La tassazione sarebbe sempre individuale, così da evitare impatti sul piano della partecipazione al lavoro del secondo membro della famiglia, ma ogni componente avrebbe un **indicatore da applicare alla propria situazione reddituale**, ai fini della determinazione della *no tax area* e degli scaglioni Irpef. Tale coefficiente dovrebbe essere determinato sulla base del numero dei componenti della famiglia e del numero dei percettori di reddito.

La previsione di un coefficiente familiare, da applicare direttamente agli attuali scaglioni dell'Irpef con un meccanismo a monte di *no tax area*, cioè un importo su cui non è dovuta imposta, potrebbe rappresentare un sistema semplice ed efficace per raggiungere lo scopo.

³ <https://www.istat.it/it/files/2020/12/REPORT-NATALITA-2019.pdf>

⁴ <https://www.istat.it/it/files//2023/04/indicatori-anno-2022.pdf>

Proposta di riforma: intervento sulle deduzioni

Nel sistema attuale, sono previste detrazioni in misura percentuale pari al 19%, con massimali di spesa sostenuta, quando l'aliquota Irpef per lo scaglione più basso è già pari al 23%, senza considerare le addizionali regionali e comunali all'Irpef.

Pertanto, si dovrebbero:

1. **trasformare le spese "familiari" da detrazioni dall'imposta a deduzioni dal reddito imponibile** dei **costi effettivamente sostenuti** dalla famiglia, individuando alcune tipologie di spesa meritevoli di essere interamente deducibili dal reddito complessivo del contribuente;
2. **fissare dei *plafond* di spese deducibili in maniera più razionale e adatta a realizzare gli scopi di sostegno alla famiglia**, da cui prende le mosse la proposta di riforma, come precedentemente indicati.

Tale sistema potrebbe, per altro verso, far emergere potenziali sacche di evasione, in quanto la deducibilità delle spese determinerebbe l'interesse del contribuente a richiedere i documenti giustificativi della spesa.

A titolo esemplificativo, nel sistema attualmente vigente le **spese per le locazioni universitarie degli studenti fuori sede** possono essere detratte fino a un importo massimo di 2.633 euro.

In tal senso, la proposta da scrutinare è quella di attribuire un **diritto alla deduzione**, in luogo delle attuali detrazioni, **avente a oggetto le tasse universitarie e i canoni di locazione, a prescindere dal luogo di residenza dello studente**. Infatti, è innegabile la crescita individuale di coloro che frequentano un percorso di studi universitari alloggiando con coetanei fuori dal contesto familiare di provenienza. Il mentovato ampliamento del *benefit* tributario rappresenterebbe un evidente intervento in favore della **piena realizzazione della persona** in uno dei momenti salienti della sua esistenza. È indubbio, infatti, che il legislatore fiscale debba sostenere lo studio universitario dei figli in misura maggiore rispetto a quella odierna, la quale nega "dignità" a tale fondamentale momento formativo che consente l'ingresso nel mondo del lavoro delle giovani leve.

5. L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

CONSIDERAZIONI GENERALI

Per quanto riguarda l'imposta regionale sulle attività produttive, **si ritiene assolutamente condivisibile la proposta di graduale superamento della stessa**, nonché le priorità di raggiungimento dell'obiettivo, previste dall'art. 8 della legge delega. L'art. 1, comma 8, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, ha previsto che, *“a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997”*.

Dal periodo d'imposta 2022, dunque, tutte le persone fisiche esercenti attività professionali non assolvono più agli obblighi previsti dal Dlgs. n. 446/1997 e quindi sono escluse sia dal pagamento dell'imposta che, evidentemente, dagli obblighi dichiarativi. L'esclusione, tuttavia, è limitata ai soggetti che svolgono l'attività produttiva rilevante ai fini dell'imposta in qualità di persone fisiche.

La norma, infatti, pur facendo riferimento – limitatamente agli esercenti attività professionale - all'articolo 3, comma 1, lettere c), del d.lgs. n. 446/1997 – che riguarda anche le società semplici, in accomandita semplice, in nome collettivo e quelle ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3 del Tuir, **ne limita espressamente l'ambito applicativo alle persone fisiche**.

Come noto, tuttavia, accanto all'esercizio della professione in forma individuale i modelli di svolgimento dell'attività in forma collettiva sono le società tra professionisti o società professionali previste dal decreto 8 febbraio 2013, n. 34 *“Regolamento in materia di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, ai sensi dell'articolo 10, comma 10, della legge 12 novembre 2011, n. 183”* e quello più risalente, ma ancora applicabile, dell'associazione tra professionisti di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1815.

OSSERVAZIONI

La previsione che mantiene l'assoggettamento a Irap per gli esercenti arti o professioni che svolgono l'attività in forma associata o attraverso società professionali **determina un'evidente quanto grave penalizzazione per quei professionisti che esercitano o intendano esercitare l'attività in forma collettiva** e va nella direzione contraria alla diffusa esigenza di incentivare forme di aggregazione professionale capaci di affrontare adeguatamente l'innovazione tecnologica, le esigenze del mercato e, non ultimo, favorire l'ingresso dei giovani nel comparto professionale.

PROPOSTE

Appare ragionevole prevedere l'immediato superamento dell'Irap per gli esercenti arti e professioni che svolgono l'attività in associazioni professionali e società semplici, in accomandita semplice, in nome collettivo e quelle ad esse equiparate, **superando la limitazione attualmente prevista per le sole persone fisiche.**

In tal modo si supererebbe la penalizzazione per gli esercenti professioni in forma collettiva favorendo l'aggregazione professionale e l'inserimento dei giovani nella professione.

6. GLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI - IMPOSTA DI REGISTRO, IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI, IMPOSTA DI BOLLO E ALTRI TRIBUTI INDIRETTI, DIVERSI DALL'IVA

L'art. 8 della legge delega reca i principi e criteri direttivi per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi erariali indiretti, diversi dall'IVA. In particolare, i principi che il Governo dovrà osservare nell'adozione dei decreti attuativi della delega sono i seguenti:

- a) allo scopo di **razionalizzare e semplificare i singoli tributi**:
 1. accorpate o sopprimere determinate fattispecie imponibili;
 2. attuare una revisione della base imponibile, nonché della misura di tali imposte anche attraverso una modifica delle aliquote applicabili;
- b) **l'estensione dell'autoliquidazione** anche per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro, entrambe attualmente liquidate dagli Uffici finanziari. L'autoliquidazione, infatti, attualmente, è prevista nell'ambito delle successioni, per le imposte ipotecarie e catastale, per l'imposta di bollo, per i tributi speciali catastali e per le tasse ipotecarie, nonché per alcuni contratti soggetti all'imposta di registro e altri tributi collegati;
- c) la **semplificazione della disciplina dell'imposta di bollo e dei tributi speciali** nell'ottica di una sempre più avanzata **dematerializzazione** dei documenti e degli atti;
- d) con riferimento ai trasferimenti immobiliari assoggettati all'imposta di registro o all'imposta sulle successioni e donazioni, le imposte di bollo, ipotecarie e catastali, i tributi speciali e le tasse ipotecarie, prevedere il loro accorpamento in un **tributo sostitutivo eventualmente in misura fissa**, riferito anche alle formalità da eseguire presso il catasto e i registri immobiliari. Formano oggetto dell'imposta ipotecaria le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici

registri immobiliari, mentre le volture catastali degli immobili trasferiti costituiscono l'oggetto dell'imposta catastale;

- e) implementazione di nuove **soluzioni tecnologiche e potenziamento dei servizi telematici**, al fine di ridurre e rendere più semplici gli adempimenti a carico dei contribuenti;
- f) semplificazione delle modalità di pagamento dei tributi e **miglioramento dei sistemi di riscossione**, utilizzando anche **mezzi elettronici di pagamento**;
- g) nuove modalità di **applicazione dell'imposta di registro agli atti giudiziari** con finalità di semplificazione e con previsione di previa richiesta del tributo alla parte soccombente, ove agevolmente identificabile.

OSSERVAZIONI

I principi elencati al citato art. 10 sono sicuramente condivisibili e coerenti con gli obiettivi fondamentali della legge delega di **razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario**.

L'attuale contesto, infatti, è caratterizzato da una pluralità di tributi e presupposti impositivi, in materia di imposizione indiretta, che ne rende complessa la gestione e difficile l'applicazione da parte dei contribuenti. Pertanto, l'auspicata unicità dell'obbligazione tributaria e la conseguente semplificazione della modalità del prelievo, soprattutto nell'ipotesi di tassazione in misura fissa, rappresentano delle proposte sicuramente condivisibili, che porteranno sicuri effetti positivi, sia in termini gestionali per l'Amministrazione finanziaria sia per i contribuenti, i quali avranno così **un'unica fonte normativa di riferimento**. Si tratterebbe di un intervento radicale sui tributi collegati agli atti di trasferimento di immobili (a titolo oneroso o gratuito) e alle connesse formalità, quali, appunto, la trascrizione e la voltura catastale, tributi che, essendo funzionali alla remunerazione di un servizio reso, vengono spesso corrisposti in misura fissa.

È condivisibile il principio di delega per **l'accorpamento dei vari tributi minori in un unico tributo** rivolto non solo a ridurre tutta una serie di adempimenti a carico dei contribuenti, al pari di quello per l'autoliquidazione dell'imposta sulle successioni e dell'imposta di registro, ma, al contempo, a **eliminare i c.d. micro-tributi, il cui gettito è del tutto trascurabile per l'erario**.

Nella medesima ottica di ridurre gli adempimenti a carico dei contribuenti, si evidenzia l'importanza di una implementazione di nuove soluzioni tecnologiche, nonché il potenziamento dei servizi telematici che **dovranno essere facilmente accessibili a contribuenti e professionisti**.

PROPOSTE

Proposta di riforma: eliminazione dei tributi di modesta entità e scarso gettito: limitazione dell'ambito oggettivo dell'imposta di registro

Una riforma organica, come detto, dovrebbe avere quale ulteriore obiettivo primario quello di **sfoltire i micro-tributi, che generano adempimenti e burocrazia che non trovano giustificazione nel gettito erariale**. Si coglie l'occasione per segnalare alcuni esempi che giustificano concretamente il citato intervento di razionalizzazione: si pensi ad alcune declinazioni dell'imposta di bollo (in particolare a quella da 2 euro sulle quietanze o a quella da 16 euro dovuta su alcuni contratti o atti amministrativi), o alla tassa annuale di concessione governativa dovuta per la vidimazione dei libri sociali o per gli abbonamenti telefonici. Tali imposte, spesso, generano un **incalcolabile dispendio di tempo e risorse da parte della Pubblica Amministrazione** al fine di gestirne la riscossione ed il relativo contenzioso. Si tratta di tributi che appaiono ormai come veri e propri balzelli del tutto inadeguati ai nostri tempi.

Tale intervento di razionalizzazione potrebbe determinare carenze, seppur lievi, di gettito nel breve periodo, che potrebbero comunque essere compensate dal recupero in termini di efficienza della spesa pubblica.

In un'ottica di semplificazione ed efficientamento dell'imposta di registro, si potrebbe, inoltre, ipotizzare anche la limitazione (e quindi semplificazione) del suo **ambito oggettivo di applicazione ai soli trasferimenti di immobili e aziende**, che rappresentano gli indici di capacità contributiva più rappresentativi dei trasferimenti di ricchezza colpiti dal tributo, eliminandone così l'applicazione ad una serie di fattispecie quasi irrilevanti in termini di gettito per l'Erario.

Proposta di riforma: una combinazione equilibrata tra imposte dirette e indirette

Una riforma che metta al centro dell'attenzione lavoro, equità e contrasto del calo demografico potrebbe caratterizzarsi per un calibrato spostamento delle entrate dall'imposizione diretta a quella indiretta, **agendo quindi prevalentemente sui consumi e sul trasferimento di taluni beni**. Pur con le dovute cautele, necessarie per non deprimere i consumi interni, peraltro in un contesto inflazionistico particolarmente accentuato, vi sono margini di azione soprattutto per un riordino dell'imposta di registro. In quest'ambito, ampliando il ragionamento anche al di fuori delle imposte indirette qui considerate, si potrebbe prevedere un **sistema più efficiente di tassazione del commercio elettronico** e, in generale, delle transazioni digitali, che vada a colpire

l'imponente trasferimento di ricchezza che viene convogliato verso i grandi gruppi che dominano l'economia digitale⁵.

Proposta di riforma: semplificazione del quadro normativo

Nell'ottica di **semplificazione del quadro normativo**, ad avviso dei Consulenti del Lavoro occorrerebbe **raccogliere la legislazione tributaria** definita dalla rubrica dell'art. 10 in commento "*Imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo e altri tributi indiretti, diversi dall'IVA*" **in un unico testo normativo**, ossia un codice o un testo unico comprensivo di tutta la materia dell'imposizione indiretta (ad esclusione dell'IVA, alla quale continuare a dedicare un apposito testo unico), conferendo così ordine e coerenza alla frammentazione della legislazione succedutasi negli anni.

Proposta di riforma: interventi propedeutici all'introduzione di un sistema di totale autoliquidazione dell'imposta sulle successioni e dell'imposta di registro

Attualmente, all'imposta di successione si applica un sistema di parziale autoliquidazione: la presentazione della dichiarazione di successione, attraverso l'invio telematico all'Agenzia delle entrate, ai fini dell'assolvimento dell'imposta di successione eventualmente dovuta, è subordinata al pagamento di numerosi tributi da liquidare al momento dell'apertura di una successione ereditaria⁶.

Nell'attuale contesto normativo, una volta inviata la dichiarazione di successione, è l'Agenzia delle entrate a notificare al contribuente l'avviso di liquidazione dell'imposta di successione. Tale avviso, secondo le previsioni dell'art. 10 in commento, in futuro, potrebbe essere sostituito dall'autoliquidazione a opera del contribuente. Si segnala che, senza **una reale e propedeutica semplificazione del sistema di regole da seguire in sede di futura autoliquidazione**, soprattutto nei casi di eredità complesse, si determinerà un calcolo dell'imposta di successione dovuta tutt'altro che agevole, con un

⁵ Si veda, a tal proposito, quanto già proposto dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro nell'Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario del 19 marzo 2021

⁶ Nel dettaglio ci si riferisce a: imposta ipotecaria, pari al 2% del valore dei beni immobili compresi nell'eredità, nella massima parte dei casi calcolato moltiplicando la rendita catastale per determinati coefficienti; l'imposta catastale, pari all'1% sempre del valore dei beni immobili ereditari; l'imposta di bollo di 85 euro; la tassa di 32 euro per ogni attestazione richiesta dal contribuente a dimostrazione dell'avvenuta presentazione della successione; il tributo speciale di 7,44 euro per "diritti di ricerca"; la tassa ipotecaria di 90 euro; un coacervo di "tributi speciali" quali la tassa di 18,59 euro (per l'esame della dichiarazione di successione ai fini della sua trascrizione), la tassa di 3,72 euro (per la compilazione di ogni nota di trascrizione) e la tassa di 1,24 euro (per la compilazione della prima pagina di ogni nota di trascrizione)

elevato **rischio di errori in capo al contribuente e di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.**

7. I PROCEDIMENTI

Per quanto riguarda i principi e criteri direttivi che il Governo dovrà osservare per la revisione generale degli adempimenti tributari e dei procedimenti dell'Amministrazione finanziaria, si condividono tutte le proposte volte a una semplificazione e razionalizzazione del sistema.

In ordine al principio/criterio di cui all'art. 16, comma 1, lett. a) della legge delega:

a) "razionalizzare, in un quadro di reciproca e leale collaborazione che privilegia l'adempimento spontaneo, gli obblighi dichiarativi, riducendone gli adempimenti, anche mediante nuove soluzioni tecnologiche, in vista della semplificazione e di un graduale superamento degli indici sintetici di affidabilità, per rendere meno gravosa la gestione da parte dei contribuenti"

condividiamo il graduale superamento degli indici sintetici di affidabilità, purché gli stessi non vengano sostituiti con altri strumenti più complessi o peggiorativi per la situazione del contribuente.

Armonizzazione e uniformità delle scadenze fiscali

In ordine al principio/criterio di cui all'art. 16, comma 1, lett. b) della legge delega:

b) "armonizzare i termini degli adempimenti tributari, anche dichiarativi, e di versamento, razionalizzandone la scansione temporale nel corso dell'anno, con particolare attenzione per quelli ricadenti nel mese di agosto"

si evidenzia che **la criticità dell'attuale calendario fiscale è data dalla complessità del quadro normativo.**

La riforma del calendario fiscale è, quindi, strettamente connessa all'esigenza di **semplificazione del quadro normativo**, che necessita di essere riportato a unità, conferendo ordine e coerenza alla frammentazione della legislazione succedutasi negli anni.

A ciò è fortemente collegato l'art. 21 della "Delega al Governo per la riforma fiscale", che risponde all'esigenza di giungere a una **codificazione della normativa fiscale vigente**, al fine di **semplificare e razionalizzare il quadro normativo**, per garantire certezza nell'applicazione delle norme e coerenza dell'impianto impositivo, nonché per assicurare che il sistema tributario sia percepito come equo, affidabile e trasparente.

L'attuale frammentazione e complessità del calendario fiscale è, infatti, una diretta conseguenza dell'affastellamento delle numerose disposizioni presenti nell'ordinamento tributario.

Una volta semplificato il calendario fiscale, tale nuova struttura dovrebbe essere **mantenuta stabilmente nel tempo**, al fine di realizzare un intervento riformatore strutturale.

PROPOSTE

Proposta di riforma: suddivisione tra versamenti e adempimenti

Nella riorganizzazione del calendario fiscale si propone di utilizzare un principio di **suddivisione netta tra le scadenze di "versamento"**, da effettuare entro il 16 del mese successivo, **e quelle riferibili agli "adempimenti"**, da effettuare entro l'ultimo giorno del mese successivo alla mensilità di riferimento (o, in caso di scadenze trimestrali, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo al trimestre di riferimento), ferme restando le scadenze annuali relative alle dichiarazioni fiscali (quali Dichiarazione dei redditi, 770, Dichiarazione IVA, ecc).

Posticipando a fine mese le micro-scadenze attualmente sparse all'interno di ogni mensilità dell'anno si otterrebbe un calendario fiscale più lineare e semplice, con una conseguente riduzione di omissioni e dimenticanze e con un sicuro impatto positivo sulla *compliance* del contribuente.

Tale impostazione potrà rapidamente diventare oggetto di **conoscenza diffusa tra i contribuenti italiani**, rimediando almeno in parte alla comprensibile ignoranza del cittadino rispetto alle numerose scadenze allo stato esistenti e all'attuale frammentazione del calendario.

Proposta di riforma: pubblicazione annuale del calendario fiscale

Al fine di raggiungere una chiarezza, trasparenza e certezza del calendario fiscale, si ritiene necessario prevedere la sua **pubblicazione annuale a cura dell'amministrazione finanziaria**.

Il calendario, da pubblicare con un atto di prassi ufficiale, dovrà esporre le scadenze **suddividendole sia in ordine cronologico che in funzione della tipologia di tributo e contribuente, distinguendo tra le scadenze di "versamento" e quelle riferibili agli "adempimenti"** (v. *supra*).

Si propone di procedere alla **pubblicazione del calendario fiscale dell'anno venturo entro il 31 ottobre dell'anno precedente**, nel rispetto di un congruo periodo di preavviso di almeno sessanta giorni (v. *infra* sulla efficacia temporale).

Nella definizione del calendario fiscale si deve prestare particolare attenzione al **mele di agosto, considerandolo un periodo di c.d. "tregua"** di adempimenti e, nei limiti delle esigenze della finanza pubblica, di versamenti⁷.

Eventuali variazioni in corso d'anno del calendario fiscale dovranno essere **motivate da cause straordinarie** e, comunque, dovranno essere pubblicate nel rispetto di un congruo preavviso di sessanta giorni, dandone opportuna conoscenza attraverso i mezzi di comunicazione dell'amministrazione finanziaria.

Si ribadisce l'importanza del principio espresso dall'art. 3, comma 2, legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente) secondo cui: *"le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti"*.

Il predetto principio dovrà essere **rigorosamente rispettato** in tutte le eventuali future variazioni del calendario fiscale.

Si condividono, infine, i principi/criteri direttivi di cui all'art. 16, comma 1, lett. c) e d) della legge delega:

- c) *escludere la decadenza da benefici fiscali nel caso di inadempimenti formali o di minore gravità;*
- d) *semplificare la modulistica per ottemperare agli obblighi dichiarativi e di versamento, rendendo disponibili i modelli, le istruzioni e le specifiche tecniche con congruo anticipo rispetto all'adempimento al quale si riferiscono;*

È del tutto evidente, però, come la semplificazione della modulistica dipenda strettamente dalla semplificazione e razionalizzazione della normativa fiscale.

7.1 PROCEDIMENTO ACCERTATIVO

Per quanto riguarda il procedimento accertativo, di cui all'art. 17 della delega, i Consulenti del Lavoro sono d'accordo sulla revisione dell'attività di accertamento in un'ottica di **semplificazione**, anche mediante l'**utilizzo delle tecnologie digitali**, con conseguente riduzione degli oneri amministrativi a carico dei contribuenti.

⁷ Si ritiene utile a tale scopo mantenere in vigore la disposizione di cui all'art. 3-quater, D.L. n. 16/2012 secondo cui *"Gli adempimenti fiscali e il versamento delle somme di cui agli articoli 17 e 20, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, che hanno scadenza dal 1° al 20 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione"*

Valutiamo molto positivamente la previsione:

- di un'applicazione in via generalizzata del **principio del contraddittorio**, a pena di nullità, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato;
- di una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:
 1. **disciplina omogenea** indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;
 2. termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;
 3. **obbligo da parte dell'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente**; si ritiene che questo principio debba diventare un pilastro della nuova cultura giuridica in materia tributaria.
 4. estensione del livello di maggior tutela previsto dall'art. 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000;

Si formula un giudizio positivo anche sull'implementazione di misure che incentivano l'**adempimento spontaneo** dei contribuenti attraverso il potenziamento del **regime di adempimento collaborativo** di cui agli artt. 3 e ss. del Dlgs. 5 agosto 2015, n. 128 e, per i soggetti di minore dimensione, l'**introduzione del concordato preventivo biennale** a cui possono accedere i contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo.

Per quanto riguarda l'**adempimento collaborativo** si condivide, ad esempio:

- l'introduzione della possibilità di **certificare il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, fermi restando i poteri di controllo dell'Agenzia delle Entrate;
- l'introduzione di nuove e più penetranti **forme di contraddittorio preventivo**, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime, prevedendo anche la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notifica di un parere negativo;
- l'emanazione di un **apposito codice di condotta** che disciplini i diritti e gli obblighi dell'amministrazione e dei contribuenti;
- il **potenziamento degli effetti premiali** connessi alla adesione al regime prevedendo, in particolare: un'ulteriore **riduzione delle sanzioni amministrative tributarie per i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente** in modo tempestivo ed esauriente, fino alla possibilità di una loro integrale non applicazione nei confronti dei contribuenti che hanno tenuto comportamenti particolarmente collaborativi e trasparenti, da individuare in maniera puntuale, e che risultano comunque **certificati da professionisti qualificati**, anche in ordine alla loro

conformità ai principi contabili; l'individuazione di specifiche misure di **alleggerimento delle sanzioni penali tributarie**, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime che hanno tenuto comportamenti non dolosi e **comunicato preventivamente**, in modo tempestivo ed esauriente, **l'esistenza dei relativi rischi fiscali; istituti speciali di definizione** in un predeterminato lasso temporale del rapporto tributario circoscritto, in presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti.

Per quanto riguarda, invece, l'introduzione del **concordato preventivo biennale** per i soggetti di minore dimensione, si valuta positivamente la previsione:

- dell'irrelevanza ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap nonché dei contributi previdenziali obbligatori di eventuali maggiori o minori redditi imponibili rispetto a quelli oggetto del concordato, fermi restando gli obblighi contabili e dichiarativi;
- la decadenza dal concordato nel caso in cui, a seguito di accertamento, risulti che il contribuente non abbia correttamente documentato, negli anni oggetto del concordato stesso o in quelli precedenti, ricavi o compensi per un importo superiore a prestabilite soglie ritenute significative ovvero abbia commesso altre violazioni fiscali di non lieve entità.

Allo stesso modo, si esprime un giudizio positivo sull'individuazione del criterio volto ad **assicurare la certezza del diritto tributario**, attraverso:

1. la previsione della decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore per i componenti a efficacia pluriennale e la perdita di esercizio per evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili, fermi restando i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria sulla spettanza degli eventuali rimborsi richiesti;
2. la limitazione della possibilità di fondare la presunzione di maggiori componenti reddituali positivi e minori componenti reddituali negativi sulla base del **valore di mercato dei beni e servizi** oggetto delle transazioni ai soli casi in cui sussistano altri elementi rilevanti a tal fine;
3. la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è acclarata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci.

7.2 PROCEDIMENTI DI RISCOSSIONE E DI RIMBORSO

Per quanto riguarda la revisione del sistema nazionale della riscossione, si esprime un giudizio sostanzialmente positivo in ordine ai principi e criteri direttivi contenuti nell'art. 18 della legge di delega, anche in ottica di semplificazione dei procedimenti.

Si valuta positivamente la previsione del **discarico automatico**, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse, con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali, accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali, ovvero di quelle interessate da dilazioni di pagamento e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggredibili ovvero di esperibilità di azioni fruttuose.

Condividiamo, inoltre, la **stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate** concedibili in caso di piani di rateazione, al fine di agevolare il pagamento da parte dei contribuenti in un periodo di difficoltà economica come quello attuale.

7.3 PROCEDIMENTI DEL CONTENZIOSO

Nell'ambito della delega vengono, inoltre, fissati principi e criteri direttivi specifici per la revisione della disciplina e dell'organizzazione del contenzioso tributario.

Si condivide, in particolare, l'ampliamento e l'implementazione dell'**informatizzazione della giustizia tributaria** mediante la **semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo**, la previsione delle conseguenze processuali per la violazione dell'utilizzo obbligatorio delle modalità telematiche, la previsione che la **discussione da remoto** può essere richiesta anche da una sola delle parti del processo, fermo restando il diritto delle altre a partecipare in presenza.

Si valuta positivamente, altresì, la previsione di **accelerare la fase cautelare** anche nei gradi di giudizio successivi al primo e di **interventi di deflazione del contenzioso tributario** in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di Cassazione, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti.

Ad avviso dei Consulenti del Lavoro, il percorso intrapreso con la riforma della giustizia tributaria a opera della legge n. 130 del 31 agosto 2022, rubricata "*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*", ha apportato modifiche positive e già da tempo sollecitate dal Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro, in particolare quelle volte ad attribuire alla giurisdizione tributaria quel grado di specializzazione tale da renderla autonoma e distinta da quella civile e amministrativa, nonché a ridurre il peso del contenzioso pendente sulle Corti di merito e su quella di legittimità.

Nello specifico, **si è valutata positivamente la previsione della professionalizzazione della magistratura tributaria**, attraverso il reclutamento di giudici tributari a tempo

pieno selezionati mediante procedure concorsuali e con un trattamento economico equiparato a quello dei magistrati ordinari.

Nel complesso, quindi, la riforma dell'agosto 2022 ha segnato un evidente **incremento dell'autonomia e indipendenza dei giudici tributari**. La professionalizzazione e selezione concorsuale dei magistrati tributari dovrebbe condurre, altresì, a un **miglioramento qualitativo della giurisprudenza tributaria**: le sentenze emesse dalle commissioni tributarie presentano un livello giuridico piuttosto basso, come dimostra l'alta percentuale di revisione delle decisioni di appello da parte della Corte di Cassazione, pari al 45 per cento.

Secondo i Consulenti del Lavoro, si potrebbe valutare una rimodulazione ancora più incisiva del rapporto tra giudici e amministrazione, svincolando gli stessi dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che si trova in posizione di contiguità con le Agenzie fiscali, per collocare i nuovi organi di giustizia tributaria sotto l'egida del Ministero della Giustizia.

Inoltre, per i Consulenti del Lavoro una revisione sistematica dei procedimenti del contenzioso dovrebbe essere indirizzata prioritariamente ai seguenti obiettivi: il **potenziamento degli strumenti di risoluzione extragiudiziale delle controversie**, evitando quindi all'origine l'insorgere di contenziosi davanti alle commissioni tributarie (a seguito della riforma, Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado), che frequentemente non rispondono agli interessi di nessuna delle parti in causa; l'implementazione di metodologie di archiviazione della giurisprudenza tributaria di merito, con la creazione di banche dati "ufficiali", che consentano l'accesso alle sentenze a tutti gli operatori.

PROPOSTE

Proposta di riforma: il rafforzamento degli strumenti di risoluzione extragiudiziale delle controversie

Al fine di ridurre il numero di controversie tributarie che devono essere trattate davanti al giudice, occorrerebbe confermare e potenziare gli strumenti attualmente esistenti di deflazione del contenzioso tributario.

Si otterrebbero così molteplici effetti: evitare la creazione di contenzioso; evitare il sostenimento delle spese del giudizio; velocizzare, eventualmente, la riscossione delle imposte; contribuire a instaurare un clima maggiormente collaborativo e meno intimidatorio tra cittadini e Fisco.

Per quanto riguarda le **istanze di reclamo e mediazione**, di cui all'art. 17-*bis* del Dlgs. n. 546/1992, il loro affidamento ai medesimi uffici che hanno notificato gli atti e, di conseguenza, dato origine alle controversie rende la procedura di scarsa utilità e ne mette in dubbio la trasparenza nei confronti del cittadino. Si dovrebbe, dunque, prevedere che le stesse siano esaminate da un organo realmente terzo e imparziale rispetto alle parti in

causa e privo di interessi nel caso concreto. Potrebbe trattarsi di un organo non giurisdizionale, operante in composizione collegiale di tre membri: un magistrato tributario onorario in funzione di presidente, un funzionario delle agenzie fiscali e un "membro laico" (professore ordinario di università in materia tributaria o processuale tributaria o un avvocato o dottore commercialista o Consulente del Lavoro iscritto ai rispettivi albi da almeno dieci anni).

In ogni caso, le istanze di reclamo e mediazione dovrebbero essere sottratte al giudizio dell'Agenzia delle Entrate, assicurando in tal modo una reale tutela per il contribuente.

Ancora, **si potrebbe prevedere di innalzare la soglia di valore delle controversie ammesse a reclamo/mediazione**, attualmente fissata in 50.000 euro.

Dovrebbero essere rese obbligatorie, non solo come avviene ora per le controversie inferiori a 50mila euro, e prevedere delle sanzioni a carico di entrambe le parti in caso di rifiuto.

8. LE SANZIONI

La legge di delega prevede, all'art. 20, principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e agli altri tributi indiretti, nonché ai tributi degli enti territoriali.

Per quanto riguarda gli **aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali**, si condivide l'obiettivo di realizzare una maggiore integrazione tra sanzioni tributarie amministrative e penali, tenendo conto anche delle sanzioni improprie e accessorie, per quanto attiene sia alla loro applicazione che ai profili procedurali e processuali, in presenza o in assenza di accordo tra le parti, evitando forme di duplicazione incompatibili con il divieto di *bis in idem*, ivi comprese misure di sicurezza atipiche, e assicurando uno standard minimo comune di garanzie per entrambi gli ambiti.

Siamo inoltre assolutamente d'accordo circa la previsione che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui all'art. 4 del Dlgs. 5 agosto 2015, n. 128 e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire all'istituto dell'adempimento collaborativo assumano rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni.

Per quanto concerne le **sanzioni penali**, si condividono i seguenti principi:

- rivedere i profili relativi alla effettiva sussistenza dell'elemento soggettivo, nell'ipotesi di sopraggiunta impossibilità a far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso;

- prevedere l'obbligo del giudice in sede penale di tenere conto delle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale, implicanti l'irrilevanza del fatto ai fini penali, salva la possibilità di discostarsene, previa congrua motivazione.

In ordine, infine, alle **sanzioni amministrative** condividiamo l'obiettivo di migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo agli *standard* di altri Paesi europei e di rivedere la disciplina dei cumuli e della continuazione.

9. TESTI UNICI E CODIFICAZIONE DELLA MATERIA TRIBUTARIA

In base all'art. 21 della legge delega, il Governo, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della stessa, è delegato a adottare uno o più decreti legislativi di riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale, mediante la redazione di testi unici, attenendosi ai seguenti principi e criteri direttivi:

- “puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzandole per settori omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore in vigore;*
- coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, delle norme vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le necessarie modifiche, garantendone e migliorandone la coerenza giuridica, logica e sistematica,*;
- abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali.*

*Entro dodici mesi dall'adozione dell'ultimo dei decreti legislativi di cui all'articolo 1, comma 6, il Governo è delegato ad attuare il riassetto delle vigenti disposizioni di diritto tributario per la **raccolta in un codice** articolato in una parte generale, recante una disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte, al fine di semplificare il sistema tributario, migliorare la chiarezza e conoscibilità delle norme fiscali, la certezza dei rapporti giuridici, l'efficienza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria. Quanto alla parte generale il Governo si attiene ai seguenti principi e criteri direttivi:*

- recepimento dei principi di cui allo Statuto dei diritti del contribuente;*
- previsione di una disciplina, unitaria per tutti i tributi, del soggetto passivo, dell'obbligazione tributaria, delle sanzioni e del processo. La disciplina dell'obbligazione tributaria prevede principi e regole su dichiarazione, accertamento e riscossione;*
- previsione di un monitoraggio periodico della legislazione tributaria codificata”.*

Nell'ottica di quell'opera di razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario cui il Governo è chiamato dalla legge delega, si iscrive il riordino organico della disciplina tributaria all'interno di testi unici, di cui i Consulenti del Lavoro, in qualità di operatori professionali, **evidenziano tutta l'importanza e necessità.**

Occorrerebbe, dunque, **raccogliere la legislazione tributaria in un unico testo normativo**, ossia un codice o un testo unico comprensivo di tutta la materia.

L'obiettivo di semplificazione e di chiara formulazione della normativa fiscale non può essere realizzato fintantoché innumerevoli disposizioni, modificate a più riprese e spesso in modo sostanziale, rimangono sparse, costringendo chi le voglia consultare a ricercarle sia nell'atto originario sia negli atti di modifica. Sebbene nei decenni si siano succedute numerose iniziative volte a realizzare un riordino sistematico della materia, **una compiuta codificazione della disciplina non è stata ancora introdotta**, anzi l'incertezza e la complessità legislativa è andata aumentando, non favorendo la *compliance* dei contribuenti.

Pertanto, un intervento di riordino e razionalizzazione appare oggi ancora più auspicabile alla luce del moltiplicarsi delle misure introdotte in materia di regimi speciali, nonché di agevolazioni fiscali.

Si dovrebbe procedere organizzando le disposizioni normative per **settori omogenei**, anche attraverso l'aggiornamento dei codici o testi unici di settore già esistenti, assicurandone l'unicità, la completezza, la chiarezza e la semplicità della disciplina relativa a ogni settore.

10. PROPOSTE IN MATERIA DI ALLARGAMENTO DELLE BASI IMPONIBILI E SPENDING REVIEW

La **riduzione del carico fiscale sui fattori produttivi**, che ad avviso dei Consulenti del Lavoro dovrebbe essere il *leitmotiv* dell'intera riforma fiscale, deve necessariamente accompagnarsi a un **allargamento delle basi imponibili**, se non si vuole aumentare la pressione fiscale complessiva su quelle già esistenti.

L'allargamento della base imponibile potrebbe passare attraverso la **rimodulazione dell'imposta sui servizi digitali** (cosiddetta **web tax**). In termini di gettito, è infatti necessario recuperare a tassazione quel valore aggiunto che non transita più nell'economia reale, ma che è assorbito da strutture multinazionali, caratterizzate da una massiccia dematerializzazione dell'attività economica.

Si potrebbe pensare a un aumento del prelievo fiscale su vincite e premi derivanti dalla sorte, da giochi di abilità, da concorsi (c.d. *windfall gains*), oggi sottoposti a una tassazione agevolata grazie all'applicazione di una ritenuta a titolo di imposta⁸.

Da ultimo, non si può trascurare la necessità di approfondire un rinnovato impegno finalizzato a una drastica e seria **attività di revisione degli sprechi e delle inefficienze nella spesa pubblica** (*spending review*).

CONCLUSIONI

A conclusione del presente contributo, il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro desidera esprimere il proprio apprezzamento per aver avuto l'opportunità di fornire le proprie osservazioni relative alla delega al Governo per la riforma fiscale.

Le nostre proposte sono espressive di una visione, come già abbondantemente argomentato, **che rimetta al centro del sistema la persona sia nella sua dimensione familiare che in quella lavorativa**, affinché tutti gli strumenti di cui lo Stato dispone, compreso quello fiscale, possano concorrere al benessere sociale ed economico della collettività.

Nel rinnovare il proprio ringraziamento, il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro conferma la propria **disponibilità a fornire chiarimenti e approfondimenti nel merito dell'impianto complessivo o delle singole proposte avanzate**, nonché a garantire il proprio contributo anche nelle fasi successive del percorso della riforma.

⁸ Cfr. art. 30, DPR 29 settembre 1973, n. 600 rubricato *"ritenute su premi e vincite"*.