



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

SENATO DELLA REPUBBLICA

VI COMMISSIONE FINANZE E TESORO

INDAGINE CONOSCITIVA

sul processo di semplificazione del sistema tributario
e del rapporto tra contribuenti e fisco

AUDIZIONE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI LAPET

Roma, 11 Settembre 2018

1. La complessità del sistema fiscale

Le riforme recentemente introdotte hanno contribuito a ridurre il peso della tassazione e ad adeguare il sistema italiano alle best practices internazionali, nonostante questo, l'ordinamento tributario nazionale conserva alcune caratteristiche specifiche che contribuiscono a renderlo il più complesso in Europa¹.

Da un punto di vista sostanziale la complessità del sistema fiscale italiano dipende dal sovrapporsi di diverse potestà impositive, dello Stato centrale, delle Regioni e degli Enti locali, il cui peso complessivo porta la pressione fiscale italiana al 42,9% rispetto al PIL².

¹ *The financial complexity index 2017*, TMF Group, 2017;

² Dati OCSE 2017



La suddetta sovrapposizione comporta degli effetti anche dal punto di vista formale, poiché richiede ai contribuenti di predisporre dichiarazioni e comunicazioni per ogni tipo di imposta. Inoltre a ciò devono aggiungersi le comunicazioni recentemente introdotte per contrastare l'evasione dall'imposta sul valore aggiunto, si pensi all'obbligo di comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute, all'obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni iva e, infine, all'obbligo della fatturazione elettronica a decorrere dal prossimo 1 gennaio 2019.

La complessità del sistema fiscale italiano è misurata dalle liti fiscali attualmente pendenti, che coinvolgono oltre 21 milioni di italiani e rappresentano il 50% del contenzioso pendente avanti alla Corte di Cassazione, per un totale di oltre undicimila ricorsi. Nei gradi di merito, invece, le controversie pendenti al 31 dicembre 2017 sono complessivamente pari ad oltre 467.000³.

Il valore contestato nei tre gradi di giudizio è pari a cento miliardi di euro, equamente divisi tra imposte e relative sanzioni, tuttavia, il settanta per cento delle controversie pendenti è di valore pari o inferiore ad euro 20.000⁴.

Il tributo più contestato risulta essere l'Irpef, che con una quota del 22% rappresenta un'incidenza doppia rispetto ai tributi per lo smaltimento dei rifiuti ed agli altri tributi erariali, che si attestano ciascuno intorno al 10%, mentre l'Iva raggiunge un'incidenza pari al 9%⁵.

Alla luce dei dati contenuti nella *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, relativo all'anno 2017, sopra indicati in sintesi, si ritiene che il processo di semplificazione del sistema tributario debba incidere in modo particolare sull'Irpef e sull'IVA, sui contribuenti di minori dimensioni e sulla disciplina del procedimento e del processo tributario.

³ *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, relativo all'anno 2017;

⁴ *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, relativo all'anno 2017;

⁵ *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, relativo all'anno 2017;



2. La crisi fiscale

I difetti del sistema fiscale italiano sono noti almeno dal 1994⁶ e trovano la loro origine nella crisi del modello Stato-nazione-mercato, sul quale il sistema di tassazione era stato progettato nella riforma del biennio 1971-1973.

A decorrere dagli anni '80, con il fenomeno della liberalizzazione dei mercati, il territorio dello Stato e la dimensione del mercato - inteso come luogo di produzione della ricchezza e di riscossione delle relative imposte - perdono la loro simmetria, generando tre diverse conseguenze sul funzionamento del sistema fiscale.

In primo luogo alla burocrazia statale sfugge il controllo degli investimenti privati, liberi di scegliere la giurisdizione nella quale produrre ricchezza ed assoggettarla a tassazione; in secondo luogo lo Stato perde parte della sua sovranità, perché alcune decisioni sono influenzate dalle decisioni di altri Stati o perché alcune competenze vengono cedute ad Enti sovranazionali (il caso dell'Unione Europea), in terzo luogo, e come effetto finale dei due precedenti, le decisioni dei Governi nazionali possono dipendere da eventi al di fuori del loro controllo, ne sono esempio i provvedimenti conseguenti agli shock petroliferi degli anni settanta, all'attacco alle torri gemelle nel 2001 ed alla crisi economica conseguente al crollo dei mutui sub-prime negli Stati Uniti nel biennio 2007-2008⁷.

Nell'economia globalizzata la ricchezza non è più limitata dai confini del territorio dello Stato e quindi può sottrarsi alle imposte nazionali, e questo perché lo Stato non

⁶ G. Tremonti, *Libro bianco sulla riforma del sistema fiscale in Italia*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1995; G. Tremonti, *La riforma fiscale*, Mondadori, 1995;

⁷ S. Cassese, *Oltre lo Stato: i limiti dei governi nazionali nel controllo dell'economia*, in Galgano - Cassese - Tremonti - Treu, *Nazioni senza ricchezza Ricchezze senza nazione*, 1993, Il Mulino, Bologna; in senso analogo F. Galgano, *Le istituzioni della società post-industriale*, in Galgano - Cassese - Tremonti - Treu, *Nazioni senza ricchezza Ricchezze senza nazione*, cit.;



può esercitare il proprio potere impositivo al di fuori dei propri confini: ne consegue la crisi delle imposte personali e progressive sulla cui centralità è stato progettato il sistema fiscale italiano⁸.

Gli elementi di crisi del sistema fiscale rilevati nel 1994, permangono inalterati nonostante il decorso di ormai 24 anni.

Difatti, non diversamente da quanto rilevato nel 1994, da un punto di vista sostanziale, si lamenta ancora l'assenza di riforme organiche relative all'imposizione sui redditi delle persone fisiche e giuridiche in un contesto di economia globalizzata, l'incapacità del sistema di assoggettare a tassazione forme moderne di ricchezza, l'eccessiva attenzione a tributi tradizionali gravanti sul reddito e sul patrimonio e l'attribuzione al principio di progressività di un significato eccessivamente formale e nominalistico⁹.

Da un punto di vista formale si lamenta, invece, l'assenza di strumenti efficaci per la repressione e la prevenzione dell'evasione e per la riduzione delle aree di erosione fiscale¹⁰.

3. Le semplificazioni fiscali

Alla luce di quanto sopra rappresentato, l'Associazione Nazionale Tributaristi LAPET, per mezzo del Presidente Roberto Falcone, si è già dichiarata convinta che la crisi fiscale può essere risolta mediante la riduzione delle regole esistenti ed attribuendo a quelle residue certezza e stabilità, riducendo gli adempimenti meramente burocratici e favorendo, al contrario, compliance ed adempimenti spontanei. Infine, è necessario consentire la partecipazione dei rappresentanti dei

⁸ G. Tremonti, *Il futuro del fisco*, in Galgano - Cassese - Tremonti - Treu, *Nazioni senza ricchezza Ricchezze senza nazione*, cit.; G. Tremonti, *La riforma fiscale*, cit;

⁹ F. Gallo, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, in *Rass. Trib.*, 1/2017;

¹⁰ F. Gallo, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, in *Rass. Trib.*, 1/2017;



contribuenti alla genesi del procedimento di formazione della norma fiscale, al fine di ottenere il consenso all'imposizione¹¹.

4. Inefficacia delle scritture contabili per la determinazione del reddito e dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dai contribuenti di minori dimensioni

La riforma tributaria degli anni settanta ha previsto l'estensione dei principi relativi alla determinazione del reddito in base a scritture contabili, a tutti i redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e dall'esercizio di arti e di professioni. Contestualmente vennero previste semplificazioni relative alla contabilità obbligatoria ed alla determinazione del reddito per le imprese di minori dimensioni e per i lavoratori autonomi¹².

Il sistema risultante dalla riforma degli anni settanta, ha attribuito alla contabilità un ruolo centrale per la determinazione della ricchezza soggetta a tassazione, sul presupposto che le registrazioni contabili rispondono ad esigenze di carattere economico, prima ancora che tributario, pertanto sarebbero dotate di un grado di affidabilità adatto ad intercettare la ricchezza prodotta¹³.

Tuttavia, l'utile o la perdita che risulta da un bilancio d'esercizio ha un valore meramente formale, che dipende dallo scopo per il quale il bilancio viene redatto e/o dal tipo di impresa che lo redige: non esiste, pertanto, una verità univoca rispetto al risultato di un bilancio¹⁴.

A fronte di una impresa con i medesimi elementi dell'attivo e del passivo, i risultati di bilanci redatti per la liquidazione dell'impresa, per la cessione o per la determinazione del risultato d'esercizio, saranno tutti diversi tra loro. Lo stesso ragionamento vale a fronte di compagnie sociali diverse tra loro, poiché, ad esempio,

¹¹ Cfr., *Fattura elettronica a step*, in ItaliaOggi, 25 novembre 2017;

¹² Cfr., Legge 9 ottobre 1971, n. 825, Delega al Governo per la riforma tributaria, in G.U. del 16.10.1971, n. 263;

¹³ M. Beghin, *Diritto tributario*, Padova, 2015;

¹⁴ L. Einaudi, *La boria contabilistica*, in *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938;



a socio unico, a ristretta base familiare o composta da un gruppo non omogeneo di persone¹⁵.

Pertanto il presupposto della naturale affidabilità delle scritture contabili, è valido solo per quelle aziende che raggiungono una dimensione tale da essere autonome rispetto alla loro proprietà, ne consegue che le imposte sul reddito e sul valore aggiunto funzionano con efficienza solo in ambienti imprenditoriali caratterizzati da strutture contabili organiche, con dimensioni tali da garantire efficienza e trasparenza ai fini fiscali.

Al contrario nelle imprese di minori dimensioni, le strutture contabili tendono a ridurre la loro affidabilità, perché al di sotto di una certa dimensione, la contabilità non serve all'impresa per controllare la gestione, per ottenere credito o per presentarsi alle proprie controparti, ma viene imposta ai soli fini fiscali. Ne consegue che una contabilità che non serve all'impresa per ragioni proprie, non può neppure essere fiscalmente affidabile, proprio perché viene redatta e manipolata ai soli fini fiscali¹⁶. La tendenziale inaffidabilità fiscale della contabilità redatta e tenuta dai contribuenti di minori dimensioni è dimostrata anche dall'introduzione di forme di accertamento presuntivo e parametrico come la disciplina degli studi di settore, i quali possono essere *utilizzati dall'ufficio anche in contrasto con le risultanze di scritture contabili regolarmente tenute, finché non ne sia dimostrata l'infondatezza, mediante idonea prova contraria, il cui onere è a carico del contribuente*¹⁷. Senza stravolgerne il significato di fondo, si ricorda che gli studi di settore sono in fase di superamento per l'introduzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale.

¹⁵ L. Einaudi, *La boria contabilistica*, in *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938;

¹⁶ G. Tremonti, *Il futuro del fisco*, cit.;

¹⁷ Cass. Civ., Sez. VI, Ord. 13 febbraio 2014, n. 3302;



4.1 La necessità di pensare prima di tutto ai contribuenti di minori dimensioni: la tassazione forfettaria

La Commissione Europea con le comunicazioni *Think Small First*, del 25 giugno 2008¹⁸ e, più recentemente, *Verso uno spazio unico europeo dell'Iva – il momento delle scelte*, del 7 aprile 2016¹⁹, ha messo in luce come le piccole imprese siano costrette a sopportare costi proporzionalmente più elevati per gli adempimenti amministrativi e per la compliance fiscale, nonostante la tendenziale inattendibilità ai fini fiscali della contabilità da loro tenuta.

Pertanto, coerentemente con i dati relativi al contenzioso fiscale e con gli obiettivi della Commissione Europea, la semplificazione deve partire innanzitutto dai contribuenti di minori dimensioni e, a tal fine, si ritiene coerente confermare e rafforzare per le piccole imprese ed i professionisti un regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto²⁰ e di determinazione forfettaria del reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

La riduzione della complessità amministrativa potrebbe aumentare la competitività delle imprese di minori dimensioni e facilitare la rapidità e l'effettività dell'accertamento e della riscossione delle imposte.

In questo senso l'Associazione Nazionale Tributaristi LAPET concorda con quelle che sembrano essere le intenzioni del Governo di estendere l'applicazione del c.d. regime forfettario, aumentando la soglia dei ricavi per accedere al regime.

A tal fine sarebbe opportuno estendere il regime forfettario fino al limite massimo consentito dalla Decisione di Esecuzione (UE) 2016/1988 del Consiglio, dell'8 novembre 2016, che ha concesso all'Italia di continuare ad esentare dall'imposta sul valore aggiunto i soggetti passivi il cui volume d'affari annuo non supera la soglia di

¹⁸ Cfr., COM(2008) 394 def/2, Bruxelles 30.09.2008;

¹⁹ Cfr., COM(2016) 148 def, Bruxelles 7.4.2016;

²⁰ Cfr., COM(2018) 21 def., Bruxelles 18.01.2018;



euro 65.000²¹. Pertanto, a decorrere dal periodo d'imposta 2019, si propone l'estensione del regime forfettario e dell'esenzione Iva per i professionisti e le piccole imprese fino al limite di euro 65.000 di volume d'affari, ovvero fino al diverso limite eventualmente autorizzato ai fini dell'esenzione Iva dal Consiglio in sede comunitaria.

Il regime forfettario deve comportare l'esenzione dalla tenuta delle scritture contabili ai fini fiscali, l'esenzione da ogni comunicazione ai fini IVA (quindi dichiarazione, spesometro e li.pe) e deve prevedere forme semplificate del modello dichiarativo ai fini delle imposte sui redditi.

Al contribuente forfettario deve essere concessa la facoltà di optare per il regime di tassazione ordinaria e di tenere le scritture contabili ai soli fini civilistici, ad esempio per l'accesso al credito bancario.

Oltre la predetta soglia di 65.000 euro, o la diversa soglia eventualmente autorizzata, invece, a legislazione comunitaria invariata, si renderebbe necessaria l'applicazione del regime Iva ordinario e, per ragioni di coerenza logica del sistema, sarebbe opportuno procedere anche alla determinazione analitica del reddito d'impresa o di lavoro autonomo. In quest'ultimo caso, ferma restando la determinazione analitica del reddito, nulla osterebbe all'applicazione di un'aliquota proporzionale, sul modello *flat tax*.

Per i motivi sopra indicati l'Associazione Nazionale Tributaristi LAPET propone:

(i) per imprese e professionisti fino ad un volume d'affari non superiore ad euro 65.000, l'esenzione ai fini IVA ed un sistema *flat tax* con determinazione forfettaria del reddito di impresa e di lavoro autonomo, con l'esclusione di ogni comunicazione ai fini IVA ed un modello semplificato di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi

²¹ Soglia aumentata dalla Decisione di Esecuzione del 2013/678/UE del Consiglio, in sostituzione dell'originaria soglia di euro 30.000



(ii) per imprese e professionisti con un volume d'affari superiore ad euro 65.000 e non superiore ad euro 100.000, l'applicazione del regime ordinario IVA ed un sistema *flat tax* con determinazione analitica del reddito di impresa e di lavoro autonomo.

5. La semplificazione degli adempimenti amministrativi

5.1 La trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute (il c.d. “spesometro”)

Con riferimento al settore dell'IVA, il Rapporto FMI del 2015, dopo aver rilevato che i termini previsti in Italia per le presentazioni delle dichiarazioni non sono in linea con le migliori prassi internazionali, ha anche sottolineato che *“per ridurre i costi sia per il contribuente che per l'amministrazione, la quantità di informazioni richieste nelle dichiarazioni deve essere ridotta al minimo. ...”*.

A fronte di tali Raccomandazioni, lo Stato italiano è intervenuto con l'articolo 4 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 1931, che ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2017, due nuovi adempimenti per tutti i soggetti passivi IVA, ossia:

- l'obbligo di comunicazione analitica dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. “spesometro”), con periodicità trimestrale;
- l'obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, con periodicità trimestrale.

Orbene, se quest'ultimo adempimento risponde alle raccomandazioni del Fondo Monetario Internazionale, il primo (lo “spesometro”) si pone invece in totale controtendenza rispetto alle stesse (e, non a caso, esso non è previsto in nessuno dei Paesi ad economia avanzata, fatta eccezione, a quanto consta, di Brasile ed Ungheria).

Il decreto dignità è intervenuto anche sullo spesometro, prevedendo (oltre alle specifiche disposizioni sui produttori agricoli) soltanto che la comunicazione dei dati relativi al terzo trimestre 2018 deve essere effettuata entro il 28 febbraio 2019 e non



più entro il prossimo 30 novembre e che, in caso di opzione per la trasmissione con cadenza semestrale, i termini di invio sono fissati al 30 settembre per il primo semestre e al 28 febbraio dell'anno successivo per il secondo semestre.

Tale strumento andrebbe invece del tutto abrogato.

5.2 Provvedimenti sul visto di conformità

Nel caso di abolizione del c.d. spesometro e dell'obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, sarebbe opportuno conservare il visto di conformità per la compensazione orizzontale dei crediti d'imposta. Tuttavia, al fine di semplificare e facilitare l'adempimento dell'obbligazione tributaria, è opportuno estendere l'abilitazione al rilascio del visto di conformità anche ai Tributaristi Qualificati e Certificati a norma della Legge 14 gennaio 2013, n. 4, ai sensi dell'articolo 63, comma 2, D.P.R. 600/1973, i quali garantiscono una competenza ed una professionalità del tutto analoga a quella dei professionisti già abilitati.

Qualora, al contrario, venissero confermati l'obbligo di comunicazione analitica dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. "spesometro"), e l'obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, l'Associazione Nazionale Tributaristi LAPET propone l'abolizione del visto di conformità per la compensazione orizzontale dei crediti d'imposta.

In sostanza, il visto di conformità si ritiene debba essere alternativo agli obblighi di comunicazione analitica dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. "spesometro"), e di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA.

5.2 Avviso bonario e ravvedimento operoso

L'obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, con periodicità trimestrale, consente all'Agenzia delle Entrate di emettere l'avviso bonario in tempi estremamente ridotti.



Poichè l'avviso bonario nella sostanza non è ravvedibile, si ottiene l'effetto pratico di sospendere la possibilità del contribuente di ravvedersi.

Ne consegue l'effetto di una riduzione dell'ambito di applicazione del ravvedimento operoso, in contrasto con il suo recente potenziamento ad opera della legge di Bilancio 2015.

5.3 Razionalizzazione del calendario delle scadenze fiscali

Una misura utile sarebbe costituita dalla razionalizzazione del calendario delle "scadenze". Si tratta di un passaggio essenziale che può contribuire in misura considerevole alla semplificazione del sistema tributario.

In particolare, salva l'esigenza finanziaria di distribuire gli incassi erariali nel corso dell'anno, sarebbe opportuno concentrare i termini di dichiarazione.

La razionalizzazione delle scadenze potrebbe essere presidiata sia con l'introduzione di un meccanismo premiale, che incentivi l'anticipazione dei versamenti, sia rafforzando l'attuale sistema che penalizza con l'applicazione di sanzioni i pagamenti oltre i termini di legge.

5.4 Dichiarazioni presentate oltre i 90 giorni dal termine

Va superata la previsione di cui all'articolo 2, comma 7, del D.P.R. 322 del 1998 (e modificato di conseguenza l'articolo 13, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 472 del 1997) per cui la dichiarazione presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza si considera "omessa". Si propone di posticipare detto termine a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

5.5 Scarto delle dichiarazioni – Correzioni

In caso di scarto delle dichiarazioni trasmesse telematicamente, il termine di 5 giorni per le rettifiche di errori è palesemente inidoneo allo scopo: è impensabile che in quel breve lasso di tempo sia possibile identificare l'errore, correggerlo, ristampare la



dichiarazione, raccogliere una nuova firma del dichiarante e procedere al nuovo invio. Si propone pertanto di stabilire un termine di 30 giorni per le rettifiche di errori che hanno comportato lo scarto delle dichiarazioni trasmesse telematicamente.

5.6 Unificazione nel modello F24 di tutti i versamenti d'imposta

Le modalità di versamento d'imposta prevedono l'utilizzo del modello F24, del modello F23 e dei bollettini postali. Si propone l'utilizzo del solo modello F24 per tutti i versamenti d'imposta, non ponendo limiti alla compensazione dei crediti.

5.7 Abolizione dell'Irap e definizione autonoma organizzazione ai fini Irap

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

Tuttavia, finchè l'imposta continuerà ad essere in vigore, anche al fine di eliminare migliaia di contenziosi pendenti presso le Commissioni tributarie di merito e la Corte di Cassazione, è necessario definire il concetto di autonoma organizzazione ai fini Irap. Una tale misura semplificherebbe la vita ai professionisti e lavoratori autonomi, nel comprendere se sono soggetti o meno all'imposta, senza dover attendere l'esito di contenziosi defatiganti. A tal fine, del resto, basterebbe recepire gli indirizzi, ormai prevalentemente univoci della Corte di Cassazione.

5.8 Split payment

Il meccanismo dello split payment presentato come una misura introdotta al fine di contrastare il fenomeno delle frodi Iva, si è risolta in una sofferenza finanziaria per le imprese ed i professionisti che prestano servizi alla Pubblica Amministrazione.

L'Associazione Nazionale Tributaristi LAPET auspica quindi l'abrogazione dello split payment o perlomeno l'esclusione dal suo meccanismo dei consorzi con attività esterna.



Nella fase precedente all'abrogazione, o qualora il meccanismo non venisse abolito, è necessario intervenire sui tempi dei rimborsi, soprattutto di quelli legati al regime dello split payment.

In questo settore, inoltre, l'applicazione, anche nel caso dello split payment, di un sistema tipo plafond esportatori abituali sarebbe una semplificazione del rapporto con l'Erario.

5.9 Società di comodo

Altro tema molto spinoso è poi quello dell'adeguamento degli indici di redditività previsti per la verifica dei presupposti per le società di comodo, laddove, soprattutto nel settore immobiliare, i rendimenti previsti per i cespiti sono ormai lontani da quelli di mercato.

L'abolizione di una tale misura sarebbe oggi resa ancor più semplice dalla norma sull'abuso del diritto, argine sufficiente per prevenire e reprimere i comportamenti che cercano di utilizzare impropriamente la forma societaria per la finalità di conseguimento di vantaggi fiscali indebiti.

In alternativa all'abolizione tout court della disciplina, sarebbe in ogni caso necessaria la revisione della stessa, prevedendo la possibilità di modificare i coefficienti previsti per la determinazione dei ricavi presunti e del reddito minimo, al fine di tenere conto dell'andamento negativo del mercato.

L'Agenzia delle Entrate ha affermato, nella risposta ad un'interrogazione parlamentare, che per i "coefficienti di rendimento presuntivo" non è prevista alcuna forma di aggiornamento rimessa all'Amministrazione finanziaria, né alcuna modalità di adeguamento automatico degli stessi, a differenza di quanto avviene, invece, per gli studi di settore. Quindi per un'eventuale rideterminazione al ribasso dei detti coefficienti sarebbero necessarie apposite iniziative normative.



5.10 Società in perdita sistematica

Anche la norma che estende la disciplina delle società di comodo a quelle in perdita sistematica in realtà appare un doppione rispetto a quella prevista nell'art. 24, comma 1, del D.L. n. 78/2010, che ha stabilito che la programmazione dei controlli fiscali debba assicurare una vigilanza sistematica, basata su specifiche analisi di rischio, sulle imprese che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per almeno due periodi d'imposta consecutivi, compresi i primi anni di esercizio dell'attività.

Quest'ultima disciplina potrebbe quindi già essere sufficiente a contrastare i detti comportamenti antieconomici.

5.11 Compensazione ed accollo (art. 8, co. 1 e 2, Legge 212/2000)

Al fine di facilitare l'adempimento delle obbligazioni d'imposta, di ovviare al problema dei ritardi nei pagamenti della Pubblica Amministrazione ed ai tempi di erogazione dei rimborsi, appare utile e necessario, a diciotto anni dalla loro previsione, che vengano adottati i decreti necessari ad attuare i commi 1 e 2 dell'art. 8, legge 212/2000 e quindi a consentire che l'adempimento delle obbligazioni d'imposta possa avvenire anche mediante accollo e compensazione.

6. Statuto del Contribuente Codificazione e tecnica legislativa

6.1 Codificazione e tecnica legislativa

Nonostante l'articolo 2 dello Statuto del Contribuente, la legislazione fiscale italiana continua ad essere eccessivamente casistica, complessa, instabile e priva di sistematicità.

Pertanto il primo passo per realizzare una semplificazione fiscale decisiva, duratura e quindi definitiva è la redazione di un Codice Tributario.



Il Codice Tributario dovrà eliminare le disposizioni superflue, coordinare per materia quelle residue e far precedere la disciplina delle singole imposte da una serie di disposizioni generali applicabili ad ogni tipologia di imposta.

La parte generale dovrà disciplinare in maniera unitaria, per tutte le tipologie di imposte contenute nel codice, il soggetto passivo, l'obbligazione tributaria, la fase procedimentale, le sanzioni ed il processo tributario.

La parte generale, inoltre, dovrà confermare i principi già previsti dallo Statuto del Contribuente e quindi: chiarezza, semplicità conoscibilità effettiva, irretroattività e tutela dell'affidamento, della collaborazione e della buona fede nei rapporti tra fisco e contribuente.

Il Codice non dovrà essere un mero insieme di Testi Unici ma, al contrario, dovrà essere un Codice nel senso tecnico-giuridico del termine, vale a dire un luogo di trasformazione di norme non coordinate e redatte secondo bassi standard qualitativi - come quelle vigenti - in norme organiche, sistematicamente collegate tra loro e redatte secondo criteri uniformi²².

Il Codice dovrà essere adottato con la forma del Decreto Legislativo di cui all'articolo 76 della Costituzione, in modo tale da lasciare in capo al Parlamento la responsabilità delle scelte politiche ed in attuazione della riserva di legge di cui all'articolo 23 Costituzione, mentre la disciplina di attuazione dovrà essere affidata al Governo ed ai tecnici del Ministero.

L'adozione delle disposizioni tributarie dovrebbe essere in ogni caso preceduta dalla consultazione dei rappresentanti dei contribuenti, al fine di garantire il consenso alla formazione della norma fiscale e, di conseguenza, maggiori livelli di adempimento spontaneo nella fase di attuazione della norma stessa.

Per contro, allo scopo di garantire i contribuenti, l'Amministrazione Finanziaria dovrebbe essere esclusa dalla partecipazione alla formazione della norma tributaria, a tal fine si ricorda che l'Amministrazione è priva di potere legislativo e le stesse

²² G. Tremonti, *La riforma fiscale*, cit;



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

6.2 Statuto del Contribuente

Lo Statuto del Contribuente, di cui alla legge n. 212/2000 dovrebbe essere rafforzato, coerentemente con la sua aspirazione di essere norma di attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

La Corte di Cassazione, anche recentemente, ha ribadito che le disposizioni dello Statuto del contribuente, che costituiscono meri criteri guida per il giudice, in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici, non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria, con la conseguenza che esse non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse²³.

A distanza di ormai diciotto anni dalla sua introduzione, non può che rilevarsi uno svilimento del ruolo che lo Statuto del Contribuente ambiva ad assumere.

L'Associazione Nazionale Tributaristi LAPET ritiene necessario rafforzare il ruolo dello Statuto del Contribuente elevando le disposizioni in esso contenute al rango di norma di livello costituzionale.

Ciò potrebbe avvenire mediante l'approvazione di una legge di rango costituzionale, ai sensi dell'articolo 138 della Costituzione, che introduca nella stessa una procedura rafforzata per derogare e/o modificare le disposizioni contenute nello Statuto, analogamente a quanto previsto nell'articolo 79 Cost. per le leggi che concedono l'amnistia o l'indulto. Non necessariamente si richiede di adottare maggioranze parlamentari delle dimensioni di quelle previste nel predetto art. 79, ma si ritiene necessario prevedere una procedura rafforzata rispetto all'adozione degli ordinari atti aventi forza di legge.

²³ Cfr., Corte di Cassazione, Sez. 5, Ord. 9 maggio 2018, n. 11082;



In alternativa, sempre mediante la procedura dell'articolo 138, sarebbe possibile intervenire direttamente sul testo costituzionale, inserendo le previsioni attualmente contenute nello Statuto, ad esempio quelle degli articoli 3 e 4, nei corrispondenti articoli della Costituzione sulla base di un criterio di coerenza per materia.

6.1 Il Garante del contribuente

E' necessario riformare l'istituto del Garante del contribuente e dotarlo di risorse e strutture adeguate.

Il ruolo di Garante del contribuente deve essere attribuito esclusivamente a soggetti di indubbia competenza in materia fiscale, a tal fine è necessario riformare il comma 2 dell'articolo 13, legge 212/2000, che nella sua attuale formulazione non garantisce la competenza tecnica del Garante.

Al fine di rafforzarne il ruolo, il Garante dovrebbe avere il potere di avviare in autonomia i procedimenti disciplinari contro i comportamenti dell'amministrazione che determinano un pregiudizio per i contribuenti, senza il tramite della segnalazione al Direttore regionale o al Comandante di zona della Guardia di Finanza.

Inoltre a fini di terzietà e garanzia è opportuno che il Garante abbia sede presso la CTR di riferimento.

Infine, per rendere effettivo il suo ruolo, è necessario che al Garante vengano attribuite le necessarie risorse finanziarie.

7. Il rapporto fisco - contribuente

L'Associazione Nazionale Tributaristi LAPET auspica un'evoluzione del rapporto tra fisco e contribuente nel senso indicato dalle Corti sovranazionali, quindi dalla Corte di Giustizia Europea e dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.



7.1 Il diritto al contraddittorio

Al fine di garantire l'effettività dei principi di affidamento, collaborazione e buona fede tra fisco e contribuente si ritiene necessario estendere il diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche ai tributi non armonizzati. A tal fine è necessario superare la sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 9 dicembre 2015, n. 24823, che limita il diritto al contraddittorio endoprocedimentale ai soli tributi armonizzati ed esclude l'esistenza di un siffatto diritto per gli accertamenti relativi a tributi domestici.

Devono essere condivise le critiche delle Corti di Merito avverso la predetta sentenza, per le quali il contraddittorio non vale solo a rendere effettiva e non meramente enunciata la tutela del contribuente, ma, soprattutto, vale ad evitare sul nascere possibili accertamenti erronei o solo ipertrofici, adeguandoli da subito ad una logica di riscontro dialettico e di effettività, ne consegue che il contraddittorio andrebbe a svolgere un preciso ruolo deflattivo del contenzioso.

Il contraddittorio amministrativo può essere generalizzato modificando l'articolo 12, comma 7, dello Statuto del Contribuente, eliminando il riferimento al *processo verbale di chiusura delle operazioni*, ed introducendo uno specifico riferimento a tutte le operazioni di verifica e controllo anche a tavolino.

Per l'esercizio del contraddittorio amministrativo dovrà essere concesso un termine non inferiore a 60 giorni, come già previsto dall'articolo 12, comma 7, dello Statuto, decorrenti dal processo verbale di chiusura dell'istruttoria nelle c.d. verifiche a tavolino o dal predetto processo verbale di chiusura delle operazioni per quanto riguarda gli accessi presso il contribuente.

Dovrà inoltre essere precisato che le richieste di documenti e le audizioni dei contribuenti presso gli Uffici ai sensi dell'articolo 32, D.P.R. 600/1973, non hanno natura di contraddittorio preventivo, ma di partecipazione servente all'attività degli Uffici, alla quale il contribuente è costretto a collaborare, pena l'irrogazione di sanzioni pecuniarie e delle preclusioni probatorie.



Il contraddittorio, al contrario, può esercitarsi solo al termine dell'istruttoria, ed è finalizzato a consentire l'esercizio dell'autotutela amministrativa o l'adesione del contribuente al ravvedimento operoso.

7.2 Il diritto a non auto-accusarsi

Alla luce delle sentenze della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo 17.12.1993 *Funke* e, più recentemente 5.4.2012 *Chambaz*, l'ordinamento tributario dovrebbe riconoscere il diritto a non auto-incriminarsi, pertanto dovrebbe consentire al contribuente sottoposto ad accertamento il diritto ad opporsi a richieste documentali e di rifiutare di rendere dichiarazioni che potrebbero comportare una incriminazione penale o un accertamento amministrativo.

Tuttavia, al fine di mediare tra il diritto a non auto-incriminarsi ed il rischio di condotte fraudolente in violazione del dovere di collaborazione e buona fede, è opportuno conservare il meccanismo delle preclusioni probatorie con la sola abolizione della sanzione pecuniaria amministrativa.

7.3 Riforma della disciplina in materia di accessi, ispezioni e verifiche

La disciplina in materia di accessi, ispezioni e verifiche fiscali, di cui all'articolo 33 D.p.r. 600/1973 ed all'articolo 52 D.p.r. 633/1972, non prevede alcuno strumento per mezzo del quale il contribuente possa interrompere una verifica illegittima, in violazione del diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva stabilito ormai dieci anni fa dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nella celebre sentenza *Ravon*.

Appare quindi necessaria una tutela *ante causam*, sul modello dei procedimenti cautelari civili di cui all'articolo 669-ter C.p.c. che consenta al contribuente di interrompere verifiche fiscali illegittime, la cui giurisdizione potrebbe essere attribuita, per materia, alla Commissione Tributaria territorialmente competente.



8. Riforma del processo tributario

8.1 Riforma delle Commissioni

Al 31 dicembre 2017 viene registrato un notevole scostamento nel numero dei giudici tributari effettivi rispetto alle previsioni del D.M. 11 aprile 2008, infatti i giudici in attività sono 3.019 rispetto ai 4.668 previsti. Mediamente i giudici tributari hanno un'età di poco superiore a sessant'anni ed il 51% di essi sono giudici togati. Complessivamente nel 2017 sono state svolte 21.623 udienze nei gradi di merito nelle quali sono state discusse oltre 350.000 controversie²⁴.

L'articolo 101 della Costituzione stabilisce che i giudici sono soggetti soltanto alla legge ed ai sensi dell'articolo 108 la legge deve assicurare l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali. Inoltre l'articolo 111 richiede espressamente il rispetto dei requisiti di terzietà ed imparzialità.

Ciò premesso non è accettabile l'attuale modello organizzativo della giustizia tributaria che radica l'organizzazione delle Commissioni presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, vale a dire nel medesimo Ministero al quale sono collegate le Agenzie Fiscali e la Direzione fiscalità.

La giustizia tributaria dipende dallo stesso Ministero dal quale dipende l'Amministrazione Fiscale che emana gli atti da sottoporre al controllo giurisdizionale, si crea quindi un corto circuito tra controllori e controllati.

Ne consegue che le attuali Commissioni, per la loro composizione e per le modalità del loro funzionamento, non producono una giustizia di qualità.

Il primo intervento dovrebbe quindi consistere nel recidere ogni legame tra Giudici Tributari e Ministero delle Finanze.

²⁴ *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, relativo all'anno 2017



In secondo luogo la Giustizia Tributaria dovrebbe essere affidata esclusivamente a giudici togati, la cui selezione e la cui progressione di carriera non differisca da quelle previste per i magistrati ordinari.

Nel rinnovato contesto che si propone di adottare, le attuali commissioni potrebbero essere conservate in funzione di filtro amministrativo, che operi quale fase di contenzioso meramente amministrativo, allo scopo di deflazionare il contenzioso giurisdizionale.

In altre parole alle Commissioni potrebbe essere attribuita la fase di reclamo-mediazione prevista dall'articolo 17-bis, D.lgs 546/1992, come strutture *diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti impugnati*²⁵, ed attualmente svolta dagli Uffici legali dell'Agenzia delle Entrate.

Invero, pur se affidata al team legale e non al team controlli, la fase del reclamo-mediazione viene pur sempre svolta all'interno di strutture dell'Agenzia delle Entrate. A differenza quanto sostenuto nella Relazione di accompagnamento al D.l. 158/2015 e nella Circolare 29.12.2015, n. 38/E, l'istituto del reclamo-mediazione non costituisce esercizio del potere di autotutela, poiché ne differiscono i presupposti, pertanto è necessario che tale fase sia attribuita ad un soggetto terzo.

8.2 Ampliamento dei professionisti abilitati alla difesa tecnica con l'inserimento dei Tributaristi Qualificati e Certificati a norma dell'articolo 63, comma 2, D.p.r. 600/1973

L'abilitazione alla difesa tecnica nel processo tributario delle diverse categorie di professionisti indicati nell'articolo 12, D.lgs 546/1992, corrisponde ad un riconoscimento delle loro specifiche competenze professionali, come già riconosciuto dalla stessa Corte Costituzionale²⁶.

²⁵ Cfr., Art. 17-bis, D.lgs 546/1992; art. 39, co. 9, D.l. 6.7.2011, n. 98;

²⁶ Cfr., Corte Costituzionale, sent. 24.07.1998, n. 328;



Nel processo tributario è quindi concesso alla parte di avvalersi dell'assistenza tecnica di professionisti aventi diversa qualificazione professionale, senza che questo comprima in alcun modo il diritto di difesa della parte medesima²⁷.

L'articolo 63, comma 2, D.p.r. 600/1973, consente la rappresentanza e l'assistenza dei contribuenti davanti agli uffici finanziari ai professionisti di cui alla norma UNI 11511 certificati e qualificati ai sensi della legge 14 gennaio 2013, n. 4, riconoscendone quindi una particolare e specifica competenza tecnica, del tutto analoga ai professionisti iscritti in albi professionali o a soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi.

Ciò premesso non vi è più alcuna ragione che osta all'abilitazione alla difesa tecnica nel processo tributario dei Tributaristi Qualificati e Certificati a norma dell'articolo 63, comma 2, D.p.r. 600/1973.

Pertanto l'Associazione Nazionale Tributaristi - LAPET, propone la riforma dell'articolo 12, D.lgs 546/1992, nel senso di inserire tra i professionisti abilitati alla difesa tecnica nel processo tributario, anche i Tributaristi Qualificati e Certificati a norma dell'articolo 63, comma 2, D.p.r. 600/1973.

8.3 Introduzione della testimonianza scritta

Nella nota sentenza 23.11.2006, n. 75053/01 *Jussilla*, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha stabilito che il divieto di prova testimoniale è compatibile con il principio del giusto processo, di cui all'art. 6 Cedu, a condizione che non ne derivi un grave pregiudizio per la posizione processuale dell'interessato.

Il divieto di prova testimoniale non si estende alle dichiarazioni di terzi riprodotte nei processi verbali della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate e, per il

²⁷ Cfr., Corte Costituzionale, ord. 3.6.1998, n. 210;



principio della parità delle armi, alle dichiarazioni sostitutive di notorietà prodotte dal contribuente²⁸.

Ciò premesso ed alla luce delle esperienze dei riti processuali civili ed amministrativi nulla appare ostare all'introduzione, anche nel processo tributario, dell'istituto della testimonianza scritta, di cui all'articolo 257-bis C.p.c., la quale, peraltro, non andrebbe neppure ad alterare la natura documentale del processo tributario.

Conclusioni

Le migliaia di professionisti associati alla Associazione Nazionale Tributaristi LAPET, sono convinti che sia necessaria una svolta nei rapporti tra fisco e contribuente, che realizzi, finalmente, i principi di collaborazione, affidamento e buona fede e garantisca una giustizia tributaria di qualità.

Per realizzare il nuovo sistema è prima necessario cancellare quello vecchio, pertanto deve essere offerta ai contribuenti la possibilità di estinguere i contenziosi pendenti e di versare spontaneamente le somme iscritte a ruolo, previa una loro decurtazione.

A tal fine il provvedimento di pace fiscale deve rappresentare il punto di partenza del nuovo rapporto fisco - contribuenti e, per questo motivo, dovrà essere particolarmente coraggioso.

Gli interventi di semplificazione da realizzare nel nuovo sistema fiscale, dovranno essere graduati privilegiando l'interesse del contribuente, così da eliminare per prime quelle complessità maggiormente avversate dai contribuenti.

In un contesto di risorse finanziarie scarse la priorità dovrebbe essere attribuita all'abolizione dell'Irap.

Altri provvedimenti possono invece essere adottati senza oneri di spesa o con oneri minimi, è il caso dell'elevazione dello Statuto a norma di rango costituzionale, dell'abilitazione dei Tributaristi Qualificati e Certificati a norma dell'articolo 63,

²⁸ Cfr., Cass. 26.03.2003, n. 4423; Cass. 21.04.2008, n. 10261.



comma 2, D.p.r. 600/1973 alla difesa tecnica nel processo tributario e, compatibilmente con le necessità di gettito, della razionalizzazione del calendario delle scadenze fiscali.

**Il Coordinatore del Centro studi Lapet
Dott. Riccardo Bizzarri**

**Il Presidente Nazionale
Dott. Roberto Falcone**