



Consiglio Nazionale Forense

presso
Ministero della Giustizia

IL CONSIGLIERE

**- AUDIZIONE DEL 08.03.2021 SULL'INDAGINE CONOSCITIVA SULLA RIFORMA
DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE
ED ALTRI ASPETTI DEL SISTEMA TRIBUTARIO -**

- Avv. Arturo Pardi

Coordinatore della Commissione Tributaria del CNF

Il Consiglio Nazionale Forense esprime il più vivo ringraziamento per avere consentito di fornire il proprio contributo all'audizione in tema di riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ed altri aspetti del sistema tributario ritenuto, a ragione, una delle priorità del paese.

Si ritiene molto opportuna l'attenzione all'IRPEF, oggetto dal 1973 di una codificazione tributaria che incide su una ampia soggettività passiva (40 milioni di contribuenti), che ha originato numerosi rilievi in termini di violazione del principio di capacità contributiva, ma anche di iniquità e scarsa trasparenza.

Nell'ambito di osservazioni e contributi che attengono all'intero sistema tributario il Cnf non può che porre preliminarmente una questione di metodo per la futura codificazione.

La necessità di reperire risorse spesso rischia di creare una psicosi di lotta all'evasione che confonde, in numerosi casi, le difficoltà interpretative con la volontaria sottrazione di imposta, restringendo e limitando i diritti dei contribuenti.

All'iniquità si sommano le difficoltà di applicazione e di adempimento degli obblighi tributari a carico del contribuente.

Nel corso di un recente dibattito organizzato dalla SSM a cui hanno partecipato autorevoli personalità tra cui Consiglieri di Cassazione, Magistrati ed il Presidente del CPGT Antonio Leone, e' stata evidenziata l'esistenza di una grande incertezza interpretativa che deriva dalla sovrapposizione di norme, spesso incoerenti tra loro, che alimentano anche il contenzioso.

Nel corso di tale dibattito e' emersa la criticita' in termini di chiarezza, a titolo di esempio, della normativa in tema di superbonus.

Occorre, pertanto, recuperare quella fiducia che non può che cementare il rapporto costituzionale delineato dall'art. 53 Costituzione tra fisco e contribuente, il quale partecipa alla spesa pubblica esercitando il proprio diritto di cittadino.



Consiglio Nazionale Forense

presso
Ministero della Giustizia

IL CONSIGLIERE

- a) Chiarezza e trasparenza della norma tributaria

Non ci si può che ispirare metodologicamente ai principi enunciati dallo Statuto del contribuente (nonostante che lo stesso abbia soltanto valenza interpretativa non assumendo nella gerarchia delle fonti rango superiore alla legge ordinaria, come ricorda la Corte di Cassazione, tra cui la **sentenza n. 20812/ 2017**), principi, che in base a quanto previsto all'art. 1 del medesimo Statuto, "in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario".

In particolare l'art. 2 di tale Statuto è rubricato "chiarezza e trasparenza" delle disposizioni tributarie, introducendo alcune indicazioni di grande rilevanza in termini di chiarezza, tra cui quella di cui al relativo comma 4 secondo cui "*Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato*".

Ciò che appare opportuno e' dunque un riordino organico e sistematico in materia tributaria che assicuri **conoscibilità, razionalità e coerenza** del sistema.

Più nel dettaglio:

- occorre che le norme che ne modificano altre contengano la nuova versione del testo normativo che risulta in seguito alle medesime modifiche (art.13 bis legge 400/1988). Inoltre, ove ci siano riferimenti ad altre disposizioni, anche ad esempio ad istituti giuridici mutuati da altri settori del diritto, il medesimo riferimento deve essere chiaro in modo da rendere comprensibile l' argomento della norma richiamata senza consultarla.

- va evitato il frequente richiamo ad altre disposizioni, spesso non omogenee, come è avvenuto con le norme che hanno regolato il processo in situazione di emergenza Covid 19 e segnatamente con l'art 1 comma 4 d.l. del 8.3.2020 n. 11 che ha reso generalmente applicabili al processo tributario "in quanto compatibili " norme che destinate ad altri tipi di processo.

D'altronde affidare all'Amministrazione Finanziaria il compito di interpretare norme tributarie (con circolari di cui e' riconosciuta la non vincolatività come ricorda la Suprema Corte di Cassazione anche con la **sentenza n. 23031/2007**) non è conforme ai principi costituzionali di trasparenza e buon andamento.

Soltanto con testi chiari e comprensibili si può dunque ridurre la difficoltà interpretativa ed il contenzioso.



Consiglio Nazionale Forense

presso
Ministero della Giustizia

IL CONSIGLIERE

Fatta la necessaria premessa metodologica di cui sopra, si passano ad esaminare alcune questioni che meritano attenzione:

- b) IRPEF ed aliquote

Ove non sia possibile adottare una flat tax generalizzata occorre intervenire sugli aspetti più delicati della imposta IRPEF, che presenta l'incremento di ben 11 punti percentuali della aliquota marginale con il superamento della soglia dei 28 mila euro.

Questa iniquità si potrebbe mitigare con il frazionamento dello scaglione che riguarda il reddito che va dai 28 mila ai 55 mila euro tassato con l'aliquota del 38 per cento.

- c) IRPEF come strumento di stimolo dei consumi

Andrebbe valutato ai fini della generazione di effetti positivi sulla crescita che ha risentito gravemente della pandemia, un incremento delle quote di deducibilità dei beni strumentali di cui si intende incentivare l'acquisto (immobili, ma anche beni mobili, comunque, strumentali alla attività mediante un c.d. *superammortamento*).

-d) IRPEF e lotta alla evasione

Potrebbe essere valutata la deducibilità, detraibilità dei corrispettivi per prestazioni professionali eseguite a favore dei privati non imprenditori pur dovendosene valutare le conseguenze in termini di gettito.

-e) IRAP e semplificazione

In un'ottica di razionalizzazione del sistema, l'Irap (applicabile in presenza di una autonoma organizzazione che si concretizza nell'utilizzo di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio della attività) potrebbe essere sostituita da un gettito in forma di addizionale a favore degli enti destinatari del gettito volto a confluire in un'unica dichiarazione.

-f) Adempimenti semplici e chiari

Anche le deduzioni (che incidono sul reddito prima del calcolo effettivo) e le detrazioni di imposta (che intervengono in sede di calcolo effettivo dell'importo del tributo) dovrebbero essere oggetto di semplificazione e razionalizzazione.

-g) Ridimensionamento presunzioni tributarie

Le presunzioni tributarie, come è noto, fissano formalmente un elemento della fattispecie erariale che si consolida (o, comunque, si ritiene provato) a condizione che il contribuente non fornisca la prova di un fatto o una circostanza incompatibile con l'elemento presunto (cd. prova contraria).



Consiglio Nazionale Forense

presso
Ministero della Giustizia

IL CONSIGLIERE

Le presunzioni tributarie individuate sono circa 22 tra quelle create dal legislatore e quelle interpretate dalla giurisprudenza, finendo per invertire l'onere della prova che ex art. 2697 c.c. incombe di regola a colui che è tenuto a provare il fatto.

Vi sono alcune presunzioni che addebitano al contribuente la dimostrazione negativa di un fatto attraverso una prova spesso estremamente difficile: ci si riferisce in particolare:

- a quelle in materia di indagini finanziarie che pongono al contribuente l'onere di dimostrare che ogni singolo versamento (spesso risalente nel tempo) provenga da un determinato ed individuato reddito pena la qualificazione di tale movimento finanziario come compenso evaso.

- a quella in materia di distribuzione dei dividendi che addebitano al socio di società di capitali (di società di modeste dimensioni o a ristretta base familiare) le conseguenze di un accertamento di maggiore reddito nei confronti della società.

Il socio, in questo caso, si trova nelle condizioni di fornire la prova negativa (impegnativa se non impossibile) di non avere percepito alcun dividendo.

In definitiva si tratta di presunzioni che non rispecchiano un rapporto paritario, ma neppure ragionevole, tra fisco e contribuente e che dovrebbero essere riformate in modo da consentire al contribuente almeno di fornire una prova contraria che altrimenti è praticamente impossibile fornire.

La riforma del processo tributario vede il CNF protagonista attivo partecipe ad un "tavolo" che si riunisce periodicamente ("tavolo" di cui faccio personalmente parte e la cui esperienza ritengo positiva) e che ha come obiettivo comune l'individuazione costruttiva di proposte condivise, insieme all'Associazione Magistrati Tributarî, al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, agli esponenti dell'Accademia ed alle diverse associazioni professionali.

D'altronde non può esservi una adeguata riforma tributaria senza un processo tributario imparziale ed efficiente.

Come segnalato dall'autorevole quotidiano "*Il Sole 24 ore*", negli ultimi venti anni lo Statuto del contribuente è stato violato in almeno 81 casi dal legislatore (di cui 49 con decreto legge) ed in altri 600 casi in modo tacito da altre disposizioni provenienti dalla P.A.; a titolo di esempio, la cosiddetta stretta sul regime forfettario che ne ha limitato la operatività e' stata approvata con la legge di bilancio 2020 con efficacia dal 1.1.2021 senza il preavviso di 60 giorni previsto dall'art. 3 del medesimo statuto in termini di efficacia temporale delle norme tributarie.

Occorre dunque:



Consiglio Nazionale Forense

presso
Ministero della Giustizia

IL CONSIGLIERE

- prevedere strumenti di istruzione preventiva in ordine a questioni di natura prevalentemente tecnica (ad esempio in materia di valutazione magazzino).
- attuare l'art. 111 Costituzione dando ingresso e spazio alla prova testimoniale nel processo tributario
- valorizzare la professionalità della magistratura tributaria salvaguardandone l'esperienza acquisita e potenziandone struttura e risorse.

Il sistema di mediazione oggi affidato alla stessa Amministrazione (che assume la funzione sia di controparte che di mediatore) va riformato ed affidato a giudici tributari perché divenga un effettivo strumento deflattivo.

Sul punto il "tavolo" della riforma tributaria ha comunque delineato una proposta comune.

-i) Armonizzazione coordinamento tra norma penale tributaria e norma tributaria in tema di pagamento del debito tributario

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

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

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

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

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



Consiglio Nazionale Forense

presso
Ministero della Giustizia

IL CONSIGLIERE

2. omissis

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

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

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

-l) Pace fiscale definizione liti pendenti

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

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

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

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

-m) Statuto del Contribuente- approvazione ex art. 138 Costituzione

Per dare un ulteriore segno dell'attenzione che si vuole riservare ad un nuovo rapporto di collaborazione fisco-contribuente sarebbe opportuno approvare in forma di legge costituzionale ex art. 138 Costituzione lo statuto dei diritti del contribuente.



Consiglio Nazionale Forense

presso
Ministero della Giustizia

IL CONSIGLIERE

- Ringrazio dell'attenzione con l'auspicio di potere fornire ulteriori contributi in particolare sulla riforma del processo tributario.

Roma, 08.03.2021

Avv. Arturo Pardi

Coordinatore della Commissione Tributaria del CNF

Cell. 3458728850

e-mail: baronciani.pardi@gmail.com