

Camera dei Deputati – Senato della Repubblica
VI Commissione Finanze – VI Commissione Finanze e Tesoro

**Audizione del Presidente Nazionale A.N.T.I.
Associazione Nazionale Tributaristi Italiani**

Gaetano Ragucci

Riforma dell'IRPEF e altri aspetti del sistema tributario

Roma, 8 marzo 2021.

Sommario

Premessa	5
1. Una riforma dell'Irpef che torni alle radici costituzionali dell'imposizione personale dei redditi. La progressività dell'imposta come svolgimento del principio di eguaglianza nella giurisprudenza costituzionale	6
2. Per una vera riforma, che non si riduca a una redistribuzione del carico fiscale. La personalità dell'Irpef come riconoscimento della persona, centro di imputazione di diritti inviolabili e di inderogabili doveri di solidarietà	10
3. Per una imposizione della famiglia attuata attraverso la generalizzazione del c.d. minimo esente, e il suo coordinamento con l'assegno unico familiare	12
4. La ricostituzione della base imponibile Irpef, attraverso una riduzione dei regimi sostitutivi. La varietà delle ragioni che giustificano i regimi sostitutivi, e la necessità di soddisfare in altro modo le esigenze che hanno mosso il Legislatore a introdurli	15
5. La riforma del regime forfettario per i redditi di lavoro autonomo e di impresa, mediante la previsione di criteri oggettivi idonei a restringerne l'applicazione alle attività prive di autonomia organizzativa. La necessità di comprendervi anche le attività di collaborazione atipiche oggi imponibili tra i redditi di lavoro dipendente	18
6. Il completamento della riforma, attraverso una riduzione delle aliquote, e la ridefinizione del profilo della progressività dell'imposta	21
7. La necessità di una chiara distinzione tra misure strutturali, e spese fiscali, e del recupero di queste ultime all'ambito della politica di bilancio del Governo. Per la sostituzione di detrazioni per spese di produzione del reddito di ammontare fisso alle detrazioni oggi previste in proporzione inversa al crescere del reddito imponibile	23

8. Riserve sulla proposta di concentrazione della tassazione dei redditi di lavoro nell'Irpef, e di affiancamento di una imposta sul patrimonio, in cui confluiscano i prelievi su redditi immobiliari, finanziari e IMU.

Per la abolizione della quota di riserva statale del gettito IMU relativo agli immobili classificati in categoria D, in ossequio al principio della separazione delle fonti indicato nella legge di coordinamento della finanza pubblica n. 42/2009 **26**

9. Il contrasto dell'evasione, e il ruolo della *tax compliance*.

Per l'ampliamento dell'ambito di applicazione del regime dell'adempimento collaborativo, e l'attribuzione al modello di gestione del rischio fiscale di una efficacia esimente anche per le sanzioni amministrative tributarie regolate dal D.lgs. n. 472/1997 **29**

10. Un Codice Unico Tributario per una magistratura professionale **33**

Premessa

Signori Presidenti, Onorevoli Commissari,

Ringrazio per l'invito rivolto all'ANTI-Associazione Nazionale Tributaristi Italiani a fornire un contributo all'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e di altri aspetti del sistema tributario.

Fin dalla sua istituzione, avvenuta nel 1948 per impulso dell'allora Ministro delle Finanze Ezio Vanoni, ANTI promuove studi e ricerche nel campo del diritto tributario e finanziario, offrendo un apporto interdisciplinare all'elaborazione dei provvedimenti legislativi, al fine di concorrere al progresso del sistema tributario nel rispetto della Costituzione.

ANTI pertanto concorda con quanto esposto dai rappresentanti delle Autorità e delle Istituzioni che hanno preso già parte alle audizioni, sull'esigenza di un complessivo riassetto dell'ordinamento dei tributi, e ciò per tutte le ragioni che sono state efficacemente esposte negli interventi che hanno preceduto.

Del resto, sono ormai trascorsi cinquant'anni dall'approvazione della Riforma varata con Legge Delega 9 ottobre 1971, n. 825. E dopo quel primo radicale intervento, il sistema tributario è stato interessato da modifiche isolate ed episodiche, se si escludono le misure più generali del 1996-97 (c.d. "Riforma Visco"), del 2000 (l'approvazione dello "Statuto dei diritti del contribuente", unico esempio di disciplina tributaria per principi), del 2003 (c.d. "Riforma Tremonti", di cui è stato attuato soltanto il "primo modulo") e del 2014-2015 (anch'essa diretta a una complessiva revisione del sistema fiscale, ma rimasta in buona parte inattuata). Tutte misure che, pur avendo operato su di un ampio raggio, hanno agito su di un deposito normativo rimasto negli strati profondi invariato, senza riuscire a modificarne l'impianto originario.

In linea con le proprie finalità istituzionali, lo scorso anno ANTI ha perciò pubblicato i risultati degli studi condotti sulla integrazione e l'aggiornamento della Legge n. 212/2000 "Statuto dei diritti del contribuente", la cui naturale prosecuzione è stato l'avvio di una collaborazione con ISLE- Istituto per la

Documentazione e gli Studi Legislativi e Assoholding, per la realizzazione del **Progetto di un Codice Unico Tributario**, che raccolga e riordini in un solo testo di legge tutte le norme tributarie vigenti.

In coerenza con le indicate iniziative, ANTI ha poi promosso una serie di studi sulle prospettive di riforma del sistema tributario, che ha pubblicato nel fascicolo n. 1 del 2020 della propria Rivista Neòtera dal titolo *“Equità e progressività dell'imposizione: ripensando il sistema tributario”* (all. 1).

Oggi, dunque, ANTI si propone di evidenziare l'esigenza che l'opera di codificazione dell'ordinamento tributario vada di pari passo con una **riforma dell'Irpef**, capace di adeguarla ai principi della Costituzione, nella convinzione che da qui potrà iniziare un processo virtuoso di riorganizzazione e di riordino di un sistema normativo, reso frammentario e incoerente anche dalla mancanza di un compatto sistema di valori condivisi.

Un intervento in questa direzione si inserirebbe nelle coordinate fondamentali del disegno politico moderno: il carattere rappresentativo della democrazia, e i suoi corollari giuridici del primato della legislazione sull'attività del governo e dei giudici, come garanzia del consenso all'imposta. Coordinate che anche l'impegno delle Istituzioni europee per il sostegno delle politiche redistributive nazionali, che si esprime attraverso la promozione di un **sistema fiscale europeo equo ed efficiente**, impongono di preservare attraverso l'attuazione delle **riforme strutturali**, che ne costituiscono il necessario fondamento.

1.- Una riforma dell'Irpef che torni alle radici costituzionali dell'imposizione personale dei redditi.

La progressività dell'imposta come svolgimento del principio di eguaglianza nella giurisprudenza costituzionale.

1.1.- I difetti dell'assetto complessivo dell'Irpef sono noti, perché ormai si riconosce che è un'imposta:

- **complicata**: una imposta complessa è più semplice da evadere, e meno facile e più costosa da controllare. È meno trasparente, perché rende difficile il calcolo del prelievo. Per la sua complessità è anche poco flessibile, perché non si presta a manovre di politica economica.

- **inefficiente:** l'Irpef non è neutrale, né consegue gli effetti redistributivi per i quali è stata introdotta; è anzi controproducente, perché disincentiva il lavoro dove dovrebbe invece incentivarlo, ed è troppo progressiva sui redditi medio-bassi e non abbastanza per gli alti e altissimi.
- **selettiva:** il grande numero di regimi sostitutivi ne ha ristretto l'ambito di applicazione ai redditi di lavoro e da pensione, sottoponendo i restanti redditi a un sistema di prelievo, tendenzialmente duale.
- **iniqua:** produce distorsioni perché concepita cinquanta anni fa, e nel frattempo sono mutati il modello produttivo (data la progressiva diffusione delle "partite Iva" a scapito dell'occupazione da lavoro dipendente), e il modello demografico e sociale (oggi vi sono più anziani che giovani).

La misura dello scostamento dell'Irpef dai canoni originari è data dal confronto con i principi direttivi della legge delega n. 825 del 1971, dalla cui attuazione l'imposta ha avuto origine.

Per l'art. 2 il carattere personale e progressivo dell'imposta avrebbe dovuto essere attuato grazie alla "applicazione dell'imposta al **reddito complessivo netto** comunque conseguito" e al "**concorso alla formazione del reddito complessivo di tutti i redditi** propri del soggetto"; mentre per l'art. 9 le esenzioni e i regimi sostitutivi a carattere agevolativo avrebbero dovuto essere "regolati in base al criterio generale di **limitare nella maggior possibile misura le deroghe** ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione".

1.2.- Così oggi non è, anzi sembra che il legislatore tributario si sia mosso nella direzione opposta, con il risultato che si è detto, e che è stato meritoriamente portato all'attenzione di queste onorevoli Commissioni.

Peccato, perché quando fu introdotto, il nuovo tributo personale e progressivo aveva dato attuazione a un **preciso programma** costituzionale, frutto non di compromessi tra opposte ideologie, "*ma di una profonda cultura, filtrata da una grande esperienza, che ha inteso indicare una via e ricordare al contempo la prudenza, la perizia e la duttilità con le quali va percorsa*" (MARONGIU, 1991).

Proprio per la sua complessità, e quindi delicatezza, nonché per gli effetti redistributivi che la rendono capace di una forte incidenza sul corpo sociale, l'Irpef avrebbe richiesto una grande attenzione da parte del Parlamento. L'esercizio di quella "ampia discrezionalità", che la Corte costituzionale ha

riconosciuto al legislatore tributario in ordine a elementi anche strutturali dalla disciplina dell'Irpef, ha invece condotto allo sconcertante risultato con cui oggi operatori e contribuenti si misurano quotidianamente.

Il fenomeno ha investito soprattutto la materia delle deduzioni e delle detrazioni di imposta, che, in mancanza di una chiara consapevolezza della loro attitudine a concorrere, con il sistema delle aliquote per scaglioni, alla definizione di un livello di tassazione effettiva adeguato alle condizioni personali del contribuente, sono confluite nel più ampio ambito delle c.d. spese fiscali (c.d. *tax expenditures*), sommandosi alle quali hanno generato un complesso disorganico di misure, che ha gravemente alterato la fisionomia dell'Irpef, anche per questo decaduta a prelievo complicato, inefficiente, selettivo e iniquo di cui si studia la riforma.

1.3.- In linea di principio, secondo la Corte, la progressività dell'Irpef va, invero, intesa *“come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica economica e sociale”* (Corte cost. n. 155/2001), mentre la strutturazione del sistema tributario secondo il criterio della progressività è da intendersi come corollario del principio di capacità contributiva espresso dall'art. 53 Cost. (Corte Cost. n. 111/1997).

Il richiamo al secondo comma dell'art. 3 Cost., implicito in queste espressioni, torna in tema di esenzione del minimo vitale. Infatti, *“la rimozione degli ostacoli che di fatto limitano la libertà e l'eguaglianza dei cittadini ... presuppone altresì che a nessuno l'imposizione tributaria tolga quei mezzi che paiono indispensabili alle fondamentali esigenze dell'uomo”* (Corte Cost. n. 97/1968; Corte cost. n. 134/1982).

Questi sono punti cardinali, da cui una riforma dell'imposta non potrà deviare. Resta tuttavia il fatto che, per la giurisprudenza della Corte, i meccanismi di deduzione e detrazione sarebbero invece privo di analoga copertura costituzionale.

Nella sentenza della Corte costituzionale n. 134/1982, infatti, si legge: *“la detrazione ... costituisce un'agevolazione tributaria diretta a incidere solo sulla quantità di reddito imponibile, sicché per la sua legittimità costituzionale basta che nel rispetto del principio di eguaglianza essa sia concessa, come in effetti è*

concessa, a tutti i contribuenti che si trovino nelle stesse condizioni. Né la Corte può sindacarne la misura: la determinazione di questa, infatti, scaturisce da una complessiva valutazione della situazione economica del paese, delle esigenze della pubblica spesa e dell'incidenza che sulle finanze statali può produrre la concessione di maggiori detrazioni, vale a dire da una valutazione discrezionale affidata alla competenza e responsabilità del legislatore”.

La previsione di ipotesi di deducibilità e detraibilità ai fini fiscali resterebbe perciò affidata alla discrezionalità del legislatore, la quale *“rimane insindacabile nel giudizio di costituzionalità, a meno che non trasmodi in arbitrio”* (Corte cost. ord. n. 950/1988; nello stesso senso, *ex plurimis*, Corte cost. n. 373/2008, e ordd. n. 258/2008 e n. 370/1999).

Dunque, per la Corte, le deduzioni e le detrazioni non sarebbero elementi strutturali di una imposta personale e progressiva, a cui corrisponda un diritto coperto da una garanzia costituzionale. Sarebbero invece *“agevolazioni”*, che il legislatore potrebbe sempre concedere o non concedere, anche in considerazione della situazione economica e finanziaria dello Stato: una specie di sconto fatto secondo le possibilità del momento. *“Alla luce di tali premesse”*, è stato autorevolmente obiettato, *“ogni riserva sulla ragionevolezza dell’elenco e delle forfettizzazioni si vede preclusa la strada a indagini di costituzionalità”* (DE MITA, 2004).

È dunque soprattutto qui che dovrà intervenire un’azione oculata e responsabile del legislatore, diretta a evitare che un eccesso di misure agevolative scardini l’Irpef dai caratteri della personalità e progressività dell’imposta, corollari del principio di eguaglianza.

1.4.- Oggi, il generale consenso sui difetti dell’Irpef nata da una produzione legislativa priva della bussola della Costituzione, fa dire che nel ventaglio delle scelte dettate dalla *“ampia discrezionalità”* del legislatore debba rientrare anche il rafforzamento dell’adeguatezza ai principi che la rendono un’imposta progressiva e personale, a partire dai principi di eguaglianza (art. 3 Cost.) e di capacità contributiva (art. 53 Cost.), ma tenendo anche conto dei restanti parametri che la rendono una imposta personale e progressiva, a partire dal *favor familiae* e natalità (art. 31 Cost.), dalla salute (art. 32 Cost.), all’istruzione (Cost. 34), al lavoro (art. 1 e 4 Cost.) (MOSCHETTI, 1988).

Il recupero di questi riferimenti è ineludibile soprattutto in un periodo difficile per il Paese, nel quale la legittimazione di un sistema tributario destinato a fronteggiare gli effetti della crisi economica è una risorsa necessaria, in quanto base di un consenso all'imposta che, soprattutto oggi, non può mancare. Se si retrocede di trenta anni nel reddito pro capite, ma le strutture rimangono complicate, inefficienti, selettive e inique, come oggi complicata inefficiente selettiva e iniqua è l'Irpef, quello che attende la società italiana è un processo regressivo nella direzione di meno compliance fiscale, più povertà, e più disuguaglianza.

2.- Per una vera riforma, che non si riduca a una redistribuzione del carico fiscale.

La personalità dell'Irpef come riconoscimento della persona, centro di imputazione di diritti inviolabili e di inderogabili doveri di solidarietà.

2.1.- Ragionando con realismo, si sarebbe indotti a mantenere le prospettive di intervento sull'Irpef all'interno dell'orizzonte delle scelte già programmate in tema di bilancio dello Stato per gli anni 2021-2023, ma un'autentica riforma richiede un impegno e mezzi molto maggiori.

In tale logica, il Programma Nazionale di Ripresa e Resilienza del 12 gennaio 2021 ha previsto misure dirette a rendere l'imposta più equa, semplice ed efficiente, in linea con la direzione tracciata con la legge di bilancio 2020. Perciò, si prevede la riduzione del cuneo fiscale sul lavoro, attuata con il "bonus" di €. 100 mensili per i lavoratori con un reddito da lavoro dipendente fino a €. 28.000, e una detrazione dall'imposta lorda e di importo decrescente per i redditi fino a €. 40.000 (D.L. n. 3/2020). Si prevede una revisione complessiva dell'Irpef, accompagnata da una costante lotta all'evasione e di incentivazione alla tax compliance.

E si prevede anche una riduzione delle aliquote effettive sui redditi da lavoro, dipendente e autonomo, in particolare per i contribuenti con redditi bassi e medio-basi. Questo allo scopo aumentare il tasso di occupazione, ridurre il sommerso, e incentivare l'occupazione delle donne e dei giovani.

Tali misure sono destinate a raccordarsi con l'introduzione dell'assegno universale per i figli previsto nel c.d. "Family Act", secondo il testo del disegno

di legge all'esame del Senato (DDL n. 1892), dovrebbe essere concesso nella forma di credito d'imposta o di erogazione mensile in denaro (art. 1 c. 2 lett. g), con graduale superamento o soppressione delle detrazioni dall'Irpef per i figli a carico (art. 3 c. 1 lett. b, n. 1).

2.2.- Da queste indicazioni programmatiche sembra emergere una visione della tassazione sui redditi delle persone fisiche, per la quale la perdita in termini di progressività sul lato dell'entrata può essere compensata sul lato della spesa, con una redistribuzione realizzata attraverso l'erogazione di sussidi, sotto forma di "bonus", e di assegni.

Un'autentica riforma dell'Irpef richiede tuttavia il superamento della logica dello spostamento dell'asse del prelievo in senso orizzontale, a favore dei redditi da lavoro, e in senso verticale, in favore dei redditi bassi e medio-basi, sostenuto da misure di sussidio generalizzate. Ed è appunto quanto è possibile ottenere ponendo al centro la persona del contribuente, quindi coniugando la progressività dell'imposta, con la sua personalità, cioè con una ponderata considerazione delle condizioni materiali in cui versa.

Questa visione trova fondamento nell'art. 2 Cost., all'interno del quale *"la persona umana viene in considerazione come centro di imputazione, nello stesso tempo, di diritti inviolabili e di doveri inderogabili di solidarietà"*, a evidenziare che non solo i primi, ma anche i secondi *"costituiscono fattori che, in modo complementare, concorrono a definire il complesso quadro inerente alle condizioni necessarie a promuovere la dignità umana"* (ANTONINI, 1996).

Si tratta di una concezione si è concretizzata dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 288/2019, dove si legge che *"il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali – come, ad esempio, la tutela della salute, che peraltro deve essere assicurata gratuitamente agli indigenti (art. 32, primo comma, Cost.) – sia gran parte di quelli civili (si pensi alla spesa necessaria per l'amministrazione della giustizia, che è funzionale a garantire anche tali diritti). È infatti da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso*

funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattenderlo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti".

Ma perché la riforma dell'Irpef realizzi questa visione, occorre che chi la sopporta sappia che il sacrificio dei propri interessi egoistici scaturisce da una giusta considerazione della posizione che occupa all'interno del contesto familiare, lavorativo e sociale in cui si svolge la sua esistenza; e che, sostenendone l'onere, si rende partecipe di uno sforzo comune, realmente fondativo della comunità a cui appartiene, al cui interno acquista, e nello stesso tempo riconosce agli altri componenti, pari dignità cioè diritti.

3.- Per una imposizione della famiglia attuata attraverso la generalizzazione del c.d. minimo esente, e il suo coordinamento con l'assegno unico familiare.

3.1.- Tra le questioni generali che si pongono in vista di una riforma dell'Irpef nella direzione del **recupero della caratura costituzionale del prelievo** c'è innanzitutto la scelta se mantenere invariata l'**unità impositiva** da assumere per la commisurazione del prelievo, oggi identificata nell'individuo, o spostarla invece sulla famiglia, secondo le configurazioni che si osservano nella vita civile.

La scelta tra la conservazione dell'assetto attuale, che parametrizza l'Irpef alle condizioni dell'individuo, pur tenendo conto dei vincoli familiari esistenti, e l'opzione che la applicherebbe invece ai redditi della famiglia unitariamente considerati, comporta importanti conseguenze sulla equità e l'efficienza del prelievo.

3.2.- Oggi, si riconosce che l'assetto attuale è causa di distorsioni, perché a parità di redditi, la tassazione su base individuale comporta una discriminazione ai danni delle famiglie monoreddito, destinate a subire l'applicazione di aliquote marginali più elevate rispetto alle famiglie con più redditi.

Ciò non ostante, si opta per la sua conservazione perché la tassazione su base familiare, che dal punto di vista dell'equità sarebbe preferibile, sul piano dell'efficienza presenterebbe altri inconvenienti, il primo dei quali sarebbe quello di accentuare il problema, in Italia comparativamente più grave che negli altri Stati europei, della bassa partecipazione delle donne al mercato del lavoro,

perché aumenterebbe l'aliquota marginale effettiva del componente della famiglia che percepisce il reddito più basso (MARINO, ROMANELLI, TASSO, 2016).

La Corte costituzionale si è espressa negativamente su questa situazione con una sentenza che ha seguito la mancata attuazione delle delega contenuta nella Legge n. 408/1990, che aveva previsto l'introduzione di un quoziente familiare sul modello francese, auspicando un intervento del legislatore che ancora non si è avuto.

Per la Corte, *“l'attuale trattamento fiscale della famiglia penalizza i nuclei monoreddito e le famiglie numerose con componenti che non producono o svolgono lavoro casalingo. Queste famiglie infatti - **che dovrebbero essere agevolate ai sensi dell'art. 31 della Costituzione** - sono tenute a corrispondere un'imposta sui redditi delle persone fisiche notevolmente superiore rispetto ad altri nuclei familiari composti dallo stesso numero di componenti e con lo stesso reddito, ma percepito da più di uno dei suoi membri. Tali effetti distorsivi furono - come si è già notato - segnalati più volte da questa Corte, dalla dottrina e dallo stesso legislatore che, con la legge n. 408 del 1990, delegò il Governo a provvedere adeguatamente, senza peraltro che tale delega abbia avuto, fino ad oggi, alcun seguito. ... Nell'ambito della complessità delle scelte e della modulazione delle soluzioni che si intendono introdurre, al legislatore spetta pertanto tener conto anche delle eventuali ricadute delle auspiccate innovazioni, oltre che del reperimento delle risorse relative alla ripercussione sul gettito tributario. In ogni caso, pur con queste cautele e nella prospettiva di tutto il quadro delle varie situazioni, **il legislatore non dovrà consentire ulteriormente, per rispetto ai principi costituzionali indicati ed ai criteri di giustizia tributaria, il protrarsi delle indicate sperequazioni in danno delle famiglie monoreddito e numerose**”* (Corte Cost., 358/1995).

3.3.- Il disegno di legge del c.d. Family Act, in corso di esame al Senato, si propone di rispondere anche a tale esigenza, prevedendo l'introduzione di un assegno unico familiare sotto forma di credito di imposta, o di erogazione in denaro, destinato a sostituire non solo l'attuale accumulo di assegni, premi, bonus ed erogazioni pubbliche variamente parametrare a sostegno della famiglia, ma anche la **detrazione dall'Irpef per figli a carico** (art. 12 lett. c, TUID).

Considerata isolatamente, questa misura è destinata ad attenuare il carattere personale dell'Irpef, perché nega la valorizzazione, ai fini del calcolo

dell'imposta dovuta, della parte di reddito destinata al sostentamento dei figli, da considerare esclusa dall'imposizione in quanto compresa nel c.d. minimo vitale, e aggrava lo scivolamento del tributo verso una logica di imposizione reale (CONTRINO, 2020).

Questo effetto può tuttavia essere evitato attraverso un intervento organico sulla disciplina del c.d. **minimo esente**.

La disciplina vigente non riconosce una esenzione uniforme, capace di detassare in via generalizzata i redditi necessari alla sussistenza del contribuente e della sua famiglia. Come osservato dal prof. Stevanato nella memoria presentata in occasione della audizione avanti a queste Commissioni riunite, le detrazioni d'imposta che determinano indirettamente una «no tax area» spettano infatti ai titolari di redditi di lavoro dipendente e pensione (con una fascia esente di circa 8.150 euro), ai lavoratori autonomi ma per importo assai inferiore (con esenzione fino a 4.800 euro), mentre non viene concessa ai titolari di altri redditi (imprenditori individuali, soci di società di persone, titolari di redditi immobiliari non assoggettati a cedolare secca, etc.). La giustificazione di questo assetto tende piuttosto a identificarsi con finalità di **discriminazione qualitativa** a favore dei redditi di lavoro.

Una riforma del minimo esente dovrebbe, invece, introdurre una esenzione uniforme per **tutte le categorie di reddito**, modulata in base al reddito della famiglia, della presenza di soggetti deboli, e di quant'altro necessario a soddisfare i principi indicati nella giurisprudenza della Corte costituzionale (Corte Cost. n. 97/1968; Corte cost. n. 134/1982). È inutile prelevare una imposta per i redditi inferiori al livello minimo di sussistenza, perché al di sotto di esso il contribuente cade a carico della collettività, sicché l'imposta prelevata dovrebbe essergli restituita in forma di sussidio, dando luogo a un circolo vizioso inutile e costoso. Ciò vale per tutti, anche per i contribuenti al di sopra del minimo (EINAUDI, 1948).

In presenza di un minimo esente uniforme per ogni categoria di redditi, l'introduzione dell'assegno unico familiare sotto forma di credito di imposta, consentirebbe ai percettori di redditi eccedenti il minimo di calcolare l'imposta con le aliquote ordinarie, scomputando il credito riconosciuto fino a concorrente quantità, e riportando l'eccedenza ai successivi periodi fino al completo assorbimento. E ai percettori di redditi di ammontare inferiore al

minimo, di fruire di una **imposta negativa**, sotto forma di assegno di importo pari al beneficio fiscale non goduto (LOGOZZO, 2014).

4.- La ricostituzione della base imponibile Irpef, attraverso una riduzione dei regimi sostitutivi.

La varietà delle ragioni che giustificano i regimi sostitutivi, e la necessità di soddisfare in altro modo le esigenze che hanno mosso il Legislatore a introdurli.

4.1.- Altra questione di rilievo generale da affrontare in vista di una riforma dell'Irpef riguarda la **ricostituzione della base imponibile**, la cui estensione è stata erosa nel tempo dalla volontà, comune a più Governi, di sottrarre significative quote di redditi alla tassazione progressiva e personale che si attua attraverso l'Irpef, per assoggettarli a tassazione sostitutiva proporzionale, oltre tutto con aliquote spesso diverse tra loro.

I regimi sostitutivi esistenti riguardano soprattutto i redditi di natura finanziaria, i redditi immobiliari, i redditi di lavoro autonomo e di impresa (mentre a oggi nessun provvedimento analogo è stato adottato in relazione ai redditi di lavoro dipendente, salvo ipotesi marginali, e alla maggior parte dei redditi diversi).

Oltre a incidere negativamente sulla progressività del sistema, questi regimi producono effetti distorsivi sull'Irpef, perché ne incrementano la selettività, e riducono i margini di attuazione del prelievo rispondente al criterio della personalità. Ciascuno di essi risponde però a **finalità particolari**, provocate da obiettive esigenze di ordine tecnico, amministrativo, e di politica legislativa, che potrebbero giustificarne il mantenimento, e che nel caso di rimozione occorrerebbe soddisfare con opportune misure compensative.

4.2.- Alcuni regimi hanno lo scopo **compensare distorsioni di sistema**, ed è il caso dell'imposizione sostitutiva sui **redditi finanziari** introdotta nel 1997. Questi redditi sono tassati, alla luce delle modifiche apportate nel corso di questo ultimo ventennio, con un'aliquota del 26% (12,5% se derivanti da titoli di stato e titoli equiparati, compresi quelli emessi da Stati *white-list* e loro divisioni territoriali e quelli derivanti da titoli emessi per finanziare progetti strutturali, come le obbligazioni di progetto).

A confronto con il panorama offerto dagli altri ordinamenti europei, la tendenza alla differenziazione del trattamento dei redditi finanziari dai redditi da lavoro non rappresenta un'anomalia, e conferisce al sistema della tassazione dei redditi una conformazione **tendenzialmente duale** non priva di giustificazione ¹.

4.3.- In altri casi, lo scopo perseguito è il **contrasto all'evasione**, ed è quanto ha spinto nel 2005 (art. 1, comma 496, l. 266/2005) e nel 2011 (art. 3 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23) alla previsione della possibilità di applicare una "cedolare secca" ai **redditi immobiliari** (rispettivamente, su canoni di locazione e plusvalenze da cessione realizzate da persone fisiche non in relazione all'attività d'impresa), con aliquote molto differenziate (dal 21%, al 15% e poi 10%, e anche al 20%) in base alla natura degli immobili e dei contratti sottoscritti.

La possibilità di abbandonare questi regimi dipende dalla disponibilità di strumenti di contrasto dell'evasione altrettanto efficaci nel settore della fiscalità immobiliare.

Secondo la Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione allegata alla Nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanze 2020, tra il 2013 e il 2018 la propensione al *gap* ha fatto registrare un andamento che da un valore di circa il 9% nel 2013, è salito quasi fino al 15% nel 2015, scendendo nuovamente attorno all'8,4% nel 2018. *"Quest'ultimo rapporto evidenzia un cambiamento nei comportamenti dei contribuenti, orientati verso una maggiore compliance fiscale. A seguito di questo mutamento di comportamento, nonostante l'introduzione dell'aliquota ridotta, il gettito derivante da locazioni non ha presentato flessioni di rilievo nel corso del tempo"*.

Nel caso di soppressione della cedolare secca, misure compensative della eventuale perdita di gettito potranno essere conseguite con la revisione del sistema del catasto immobiliare.

4.4.- La presenza di un regime sostitutivo può essere motivata anche da finalità che riguardano la **concorrenza fiscale tra stati**, ed è quanto si osserva per il

¹ Per la correzione delle criticità ancora presenti, si propone un intervento sulla composizione della base imponibile dell'Irpef, con l'unificazione in un'unica categoria di redditi (comprendente dividendi, interessi e plusvalenze ora classificate tra i redditi diversi), e la previsione della possibilità di una opzione per un'imposta sostitutiva con aliquota allineata all'aliquota IRES, e sostituzione di imposta (AIPSDT, *gruppo di lavoro sulla Fiscalità finanziaria*, 2020)

regime introdotto con effetto dal 2017 per i **redditi di fonte estera delle persone fisiche** che, residenti all'estero per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti, trasferiscano la propria residenza in Italia.

Questi soggetti possono optare, per un periodo non superiore a 15 anni, per l'applicazione sui redditi esteri, e a prescindere dal loro importo, di un'imposta sostitutiva IRPEF forfetaria pari a 100.000 euro per ciascun periodo d'imposta e di 25.000 euro per ogni familiare (art. 24-*bis* del TUIR). Analogamente, con effetto dal 2019 è stata introdotta una tassazione sostitutiva del 7% sui redditi da pensione di fonte straniera percepita da persone fisiche che trasferiscono la residenza nel Mezzogiorno (art. 24-*ter* TUIR).

Tali interventi sono fondatamente criticabili, per le frizioni che esercitano sul canone dell'uguaglianza. È infatti da escludere che la finalità di politica tributaria che viene comunemente riconosciuta a tali disposizioni, ossia l'obiettivo di attrarre individui non residenti nel territorio dello Stato incrementando il gettito fiscale, sia un argomento sufficiente per negare possibili profili di incostituzionalità (STEVANATO, 2020).

4.5.- V'è, poi, dal 2019 il regime forfetario con aliquota proporzionale sui **redditi di lavoro autonomo e d'impresa** realizzati da persone fisiche che, nell'anno precedente, hanno conseguito compensi o ricavi non superiori a **65.000 euro** e spese di lavoro dipendente non superiori a **20.000 euro**. Il reddito imponibile si determina applicando all'ammontare dei compensi percepiti o dei ricavi realizzati un coefficiente di redditività, diverso a seconda dell'attività svolta.

L'aliquota è del 15% (sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'Irap) o, per chi inizia una nuova attività, del 5%, nei primi cinque periodi di imposta (L. 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, commi da 54 a 89, modificato dalla L. 27 dicembre 2019, n. 160). I contribuenti in regime forfetario non applicano l'Iva sulle operazioni attive, non hanno diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti e non sono soggetti passivi IRAP.

A fondamento di questi interventi, vi sono obiettive ragioni legate al **mutato contesto economico e sociale** dovuto alla crisi, oltre che a risalenti difetti strutturali dell'apparato produttivo italiano, con i fenomeni dell'uscita di un grande numero di lavoratori dall'ambito del lavoro dipendente, della diffusione

di forme di lavoro parasubordinato e autonomo di largo utilizzo, che coprono sottostanti rapporti di lavoro subordinato, delle trasformazioni delle attività di lavoro autonomo tecnico-professionale indotta anche dalle innovazioni tecnologiche, della disoccupazione giovanile.

Si tratta di fattori ai quali la creazione di un regime sostitutivo dell'Irpef ha fornito una prima e inadeguata risposta, ma la cui **pervasività, importanza e prevedibile lunga durata** richiedono un intervento organico, soprattutto attraverso una opportuna **rimodulazione verso il basso della progressività** dell'imposta. Non pare azzardato affermare che la rilegittimazione dell'Irpef come imposta che caratterizza dell'intero sistema tributario in senso personale e progressivo verrà proprio dalla soluzione che si saprà dare a questo problema.

5.- La riforma del regime forfettario per i redditi di lavoro autonomo e di impresa, mediante la previsione di criteri oggettivi idonei a restringerne l'applicazione alle attività prive di autonomia organizzativa.

La necessità di comprendervi anche le attività di collaborazione atipiche oggi imponibili tra i redditi di lavoro dipendente.

5.1.- La ricostituzione della base imponibile dell'Irpef, attraverso il richiamo di redditi che possono accedere a regimi sostitutivi, richiede un criterio per stabilire quali manifestazioni di capacità contributiva vadano sottoposte a un prelievo in ragione progressiva, e quali debbano esserlo in ragione proporzionale.

In precedenti audizioni avanti a queste Onorevoli Commissioni, altri illustri relatori hanno ampiamente illustrato i motivi che spingono a sottoporre a una tassazione proporzionale i **redditi finanziari**, in ragione di una aliquota effettiva, data dalla somma dei prelievi sui redditi della società partecipata e sui dividendi distribuiti, allineata all'aliquota riservata allo scaglione Irpef più elevato, come già avviene, pur con una approssimazione per eccesso che meriterebbe un approfondimento (su cui si rinvia alla nota costituente l'all. 2), per il combinato effetto dell'aliquota IRES del 24%, e della ritenuta del 26% sui dividendi distribuiti.

Nell'area della imposta progressiva resterebbero pertanto i **redditi di lavoro e di impresa**, per i quali si pone un'alternativa.

Da un lato, si propone una **imposizione coerente con il modello duale**, eseguita attraverso lo scorporo della quota di reddito imputabile alla quota di capitale investito, con sottoposizione di detta quota a un'imposta proporzionale, omogenea al trattamento dei redditi finanziari, e del residuo a imposta progressiva. In tal modo i redditi alla cui produzione non concorre alcun capitale investito sarebbero interamente assorbiti nella base imponibile Irpef.

Altra soluzione è la **conservazione del regime forfettario**. Questa opzione appare preferibile, perché idonea a garantire una adeguata considerazione delle forme di capacità contributiva che sorgono per effetto del passaggio dalla **società "del lavoro"** alla **società "dei lavori"**, e cioè dal lavoro protetto e stabile al lavoro flessibile e precario, in dipendenza delle trasformazioni sul piano contrattuale e anche tecnologico avute in questi anni. E, parallelamente, delle **trasformazioni delle attività professionali** e non professionali tradizionalmente ricondotte all'ambito dei redditi di lavoro autonomo.

5.2.- In effetti, l'impianto originario dell'Irpef, che organizzava il riparto tra redditi di lavoro dipendente e autonomo facendo perno sull'opposizione tra vincolo di subordinazione e autonomia (personale e organizzativa), è entrato in crisi.

Oggi la categoria residuale delle **attività di collaborazione atipiche**, destinata a recepire le forme di lavoro di nuova generazione, è collocata tra le attività produttrici di redditi di lavoro dipendente, salvo l'attrazione all'area del lavoro autonomo, se chi le svolge percepisce altri redditi di tale natura (art. 50 lett. c-bis TUID). Questo genere di attività si caratterizza per essere svolto senza vincolo di subordinazione, nel quadro di un rapporto continuativo, senza impiego di mezzi organizzati, e con retribuzione prestabilita. Allo stato, la classificazione tra i redditi di lavoro dipendente impedisce che accedano al regime forfettario con aliquota proporzionale, perché prescritto solo per i redditi di lavoro autonomo e d'impresa.

Anche il regime forfettario ha lo scopo di rispondere all'esigenza di differenziare il trattamento dei redditi rivenienti dalle attività meno strutturate, per il minore o trascurabile apporto di mezzi organizzati e di lavoro di terzi, ma lo fa in modo imperfetto. Per delimitare il proprio ambito di applicazione esso ricorre a **requisiti di ordine quantitativo**, relativi all'ammontare massimo di compensi e ricavi (fino a 65.000 euro), e spese di lavoro dipendente (non oltre 20.000 euro), che tuttavia non consentono di distinguere efficacemente tra

soggetti dotati di un'autonoma organizzazione, e soggetti che ne sono invece privi. E, inoltre, discrimina irragionevolmente le attività di collaborazione atipiche classificate tra i redditi di lavoro dipendente, che come detto non vi possono accedere.

Per rispondere pienamente a questa esigenza occorrerebbe ulteriormente circoscrivere l'ambito di applicazione del regime forfettario con aliquota proporzionale, e lo si potrebbe fare affiancando ai requisiti di ordine quantitativo, **criteri oggettivi**, idonei a differenziare le attività che vi sono soggette da quelle che si avvalgono di un'organizzazione autonoma, da sottoporre a imposizione progressiva, al pari dell'impresa; e, oltre a questo, recuperando le attività di collaborazione atipiche all'area dei redditi di lavoro autonomo.

Materiale idoneo a soddisfare il primo passaggio si può ricavare dalla giurisprudenza sulla non assoggettabilità di professionisti, artisti e piccoli imprenditori all'IRAP, la quale ha negato la presenza di un'autonoma organizzazione al professionista attivo all'interno di una struttura di terzi (Corte Cass. n. 6673/2017), al professionista che utilizzi beni strumentali minimi e un dipendente con mansioni esecutive (Corte Cass. n. 9451/2016), all'associazione professionale che si avvalga di un unico dipendente per mansioni di segreteria a beneficio di più professionisti (Corte Cass. n. 1662/2015). Un intervento in questa direzione era stato previsto dalla Legge delega n. 23/2014, recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita (art. 11, comma 2), che sul punto è rimasta inattuata (CANÉ, 2018).

5.3.- Il completamento dei requisiti di accesso al regime forfettario con aliquota proporzionale, con la previsione di criteri oggettivi, capaci di isolare le attività prive di autonoma organizzazione da quelle che ne sono dotate, sarebbe poi da completare con il **recupero della categoria residuale** delle attività di collaborazione atipiche all'area dei redditi di lavoro autonomo.

Fino all'anno 2000, i proventi conseguiti attraverso questo genere di attività erano già assimilati ai redditi da lavoro autonomo, e, dopo essere stati collocati tra i redditi di lavoro dipendente (art. 34 L. n. 342/2000), se ne era previsto il ritorno nell'alveo originario con la legge delega per la riforma del 2003 (art. 3 n. 8 L. n. 80/2003). La realizzazione di questo progetto, rimasto allora inattuato per la mancata attuazione della delega, consentirebbe di riservare il regime

forfettario con aliquota proporzionale a manifestazioni di capacità contributiva eguali, eliminando le irragionevoli disparità di trattamento oggi presenti.

Naturalmente, la stessa misura varrebbe anche per i **redditi di impresa**, di modo che anche questi sarebbero sottoposti all'imposta proporzionale Irpef solo se dotati di un'autonoma organizzazione. Con ciò, la tendenziale omogeneizzazione delle regole di determinazione dell'imponibile con metodo analitico per i redditi superiori alla soglia, che si osserva per queste due categorie di redditi, acquisirebbe un più solido fondamento razionale ².

6.- Il completamento della riforma, attraverso una riduzione delle aliquote, e la ridefinizione del profilo della progressività dell'imposta.

6.1.- Anche intesa come "principio di giustizia", in quanto specificazione del principio di eguaglianza (Corte cost. 155/2001), la **progressività** del sistema tributario resta **un obiettivo politico** che può essere declinato secondo discrezionalità dal legislatore, in funzione del soddisfacimento delle esigenze poste dal contesto economico e sociale dato, mediante un uso opportuno degli strumenti di cui dispone (aliquote, detrazioni, e deduzioni), con il solo limite della inammissibilità di irragionevoli disparità di trattamento.

Riferito all'Irpef, come imposta caratterizzante il sistema tributario, il precetto costituzionale può essere soddisfatto in vari modi, mediante una pluralità di aliquote per scaglioni, con progressività continua, e anche con una aliquota unica, accompagnata da un opportuno gioco di deduzioni e detrazioni.

6.2.- Anche muovendo all'interno del sistema tracciato dall'attuale Irpef, che affida la progressività dell'imposta a un sistema poco coerente di deduzioni, aliquote progressive e detrazioni d'imposta, per approssimarsi a un andamento progressivo del prelievo occorrerebbe mettere allo studio misure di semplificazione e di coordinamento, il cui primo *step* sia una **riduzione delle**

² Una omogeneità si osserva nella fiscalità dei beni strumentali, per la presenza di regole analoghe in materia di ammortamento, e di tassazione delle plusvalenze in caso di cessione a titolo oneroso, di perdita con pagamento di un indennizzo assicurativo, e di destinazione al consumo personale o familiare (art. 54 c. 1 e 86 c. 1 e 58 c. 3 TUID). E nella imposizione per cassa, che per i redditi di lavoro autonomo è la regola (art. 54 c. 1 TUID), così come lo è per le imprese minori (con ricavi fino a 400.000 euro se attive nel settore dei servizi, e fino a 700.000 euro per tutte le altre) (art. 66 c. 1 TUID).

aliquote a beneficio delle classi di contribuenti più esposti agli effetti del mutamento del contesto socio economico in atto.

In favore di questa misura agiscono due fattori, che riguardano due profili diversi: l'**eguaglianza di trattamento**, e la **considerazione dei benefici** che il contribuente ottiene dalla fornitura dei beni e dei servizi finanziati con l'imposta:

a) il primo di questi fattori è la **presenza di regimi sostitutivi**. L'ipotesi del mantenimento di taluni regimi di questo genere (per i redditi di natura finanziaria, e per i redditi di lavoro autonomo e di impresa privi di una organizzazione autonoma) sarebbe un motivo per rivedere al ribasso le aliquote dell'imposta progressiva, così da assicurare una minore divergenza tra redditi compresi nella progressività e redditi che ne sono invece esclusi.

b) il secondo è la **riduzione della fruizione a titolo gratuito dei servizi pubblici** nei settori della salute, della scuola e della previdenza. Se è infatti vero che un dovere fiscale di contenuto progressivo può essere associato in modo permanente solo alla piena fruizione di diritti sociali, a fronte di un arretramento dell'intervento pubblico su questi versanti per una ampia fascia di contribuenti non può che porsi una conseguente riduzione del prelievo (LIBERATI, 2018).

Se si accetta la proposta di introdurre una larga esenzione alla base, diretta alla tutela del c.d. minimo vitale, occorrerebbe allora pensare a una **maggiore estensione al primo scaglione** della progressione, dove l'imposta si comporta già come un'imposta progressiva. Questo andamento troverebbe giustificazione nel fatto che sulla progressività influirebbe già l'esistenza della base esente, rendendola accentuata soprattutto agli inizi, quando l'esenzione pesa di più (EINAUDI, 1948; FORTE, 1955).

Inoltre, dopo il primo scaglione, l'aliquota dovrebbe mantenersi moderatamente progressiva, in modo da attenuare il prelievo sui redditi medio-bassi, e con una migliore distribuzione degli scaglioni in modo da **evitare bruschi incrementi** (come oggi si osserva nello scaglione che comprende i redditi tra 28 mila e 55 mila euro, a cui si collega un divario troppo marcato dell'aliquota marginale dal 27 al 38 per cento), fino a investire i livelli più elevati di reddito.

7.- La necessità di una chiara distinzione tra misure strutturali, e spese fiscali, e del recupero di queste ultime all’ambito della politica di bilancio del Governo.

Per la sostituzione di detrazioni per spese di produzione del reddito di ammontare fisso alle detrazioni oggi previste in proporzione inversa al crescere del reddito imponibile.

7.1.- Il secondo passo nella direzione di una riforma dell’Irpef coerente con i principi costituzionali di personalità e progressività comporta anche un intervento sulle misure di deduzione (dall’imponibile), e di detrazione (dall’imposta). Tutto quanto sin qui osservato, invero, induce a riscattare questi istituti giuridici dal cono d’ombra in cui le colloca l’erronea convinzione che diano sempre, e invariabilmente, corpo ad “agevolazioni”, che il legislatore può concedere o non concedere, anche in dipendenza della situazione economica e finanziaria dello Stato. Convinzione a cui, come si è visto, non è stata immune neppure la giurisprudenza della Corte costituzionale.

La varietà delle applicazioni che si riscontrano nella disciplina dell’Irpef, e di altri tributi presenti nell’ordinamento, impone invece di distinguere, a seconda che assolvano alla funzione di **graduare la progressività** che l’Irpef ricava in via principale dall’andamento delle aliquote; oppure si configurino come agevolazioni, o come anche si dice **spese fiscali** (*tax expenditures*), rispondenti a ragioni e a finalità che nulla hanno a che vedere con la struttura del tributo a cui accedono.

Nel primo caso questi istituti entrano a pieno titolo all’ambito di tutela che la Costituzione riserva alla progressività dell’imposta, come “*svolgimento del principio di eguaglianza*” (Corte cost. n. 155/2001), in quanto a essa strumentali. Nel secondo, attengono invece al campo delle sovvenzioni pubbliche implicite, come risultato di una ideale compensazione tra il tributo, e il corrispondente ausilio pubblico spettante, e si offrono ad altro genere di valutazioni, non necessariamente incidenti sulla prospettiva di riforma dell’Irpef.

7.2.- È perciò da sottoporre ad attenta riflessione l’opzione accolta anche dal precedente Governo nella Nota di aggiornamento allegata al Documento di Economia e Finanza del 2020, quando nell’indicare le linee programmatiche del riordino delle agevolazioni fiscali ha manifestato il convincimento che vada

compiuto all'interno di "un più ampio disegno di riforma fiscale", diretto ad assicurare "maggiore equità, efficienza e trasparenza al sistema tributario". La confluenza delle due azioni in una si può comprendere alla luce della necessità di ricavare dalla revisione delle *tax expenditures* le risorse necessarie al finanziamento della riforma, ma in tal modo questa dovrebbe farsi carico della soluzione di un problema che va ben oltre il recupero dei caratteri di personalità e progressività impliciti nel principio di eguaglianza.

La relazione tra riordino delle agevolazioni fiscali e riforma dell'Irpef non è del resto nuova. Nel 2011, il Governo in carica aveva orientato la propria azione sul presupposto che, se entro il termine previsto non fosse stata approvata la riforma fiscale e assistenziale (D.D.L. di delega al Governo n. 4566) sarebbe scattata una clausola di salvaguardia che avrebbe operato un "taglio lineare" di una serie di agevolazioni preventivamente individuate.

In seguito, l'idea è stata abbandonata, e il riordino delle *tax expenditures* è confluito nel quadro della **riforma del Bilancio**, come in effetti si è verificato con la prescrizione di un rapporto programmatico allegato alla Nota di aggiornamento del DEF, nel quale il Governo indica gli interventi sul versante delle spese fiscali, che intende attuare con la manovra di finanza pubblica (art. 1 c. 1 D.lgs. n. 160/2015).

Nelle intenzioni del legislatore, il processo di revisione della spesa ha dunque cessato di essere un intervento eccezionale, per divenire una **prassi ordinaria**, che impone una riconsiderazione annuale delle strategie e dei costi sostenuti. Tra i problemi che essa comporta, c'è anche la necessità di individuare misure compensative a beneficio delle categorie private di agevolazioni godute in precedenza. La riduzione della pressione fiscale conseguente all'abbassamento delle aliquote dell'Irpef, e alla ridefinizione del profilo della progressività dell'imposta, potrebbe soddisfare tale esigenza.

7.3.- Depurata dalla complessità del problema del riordino delle *tax expenditures*, come meglio esposto nella allegata scheda di approfondimento alla quale si rinvia (**all. 3**), la riforma dell'Irpef richiede di individuare un chiaro criterio di distinzione tra le deduzioni e detrazioni incidenti sulla struttura dell'imposta, e la pleora delle misure ricadenti nell'ambito della politica di bilancio, che si compie sotto la responsabilità del Governo, nel quadro di una più ampia azione diretta al contenimento della spesa pubblica, da tenere al di fuori dal progetto di riforma.

Su questo punto si può dire acquisito che un criterio oggettivo non esiste, e che il rimedio a tale profilo di incertezza non può che essere l'adozione di una **definizione normativa** di natura descrittiva (del tipo: *“si considerano strutturali i regimi di favore interni alla disciplina dei tributi; e spese fiscali quelli sostitutivi di sovvenzioni pubbliche”*), oppure una definizione convenzionale (del tipo *“si considerano spese fiscali quelle definite di volta in volta tali dalla legge”*) (LA ROSA, 1993).

Il lavoro compiuto dalla **Commissione per le Spese Fiscali** del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in attuazione dell'art. 4 L. n. 23/2014, fornisce elementi utili alla formulazione di questa regola, diretta a circoscrivere l'ambito di intervento della progettata riforma dell'Irpef relativamente agli istituti ora in considerazione.

Tra i metodi e criteri accreditati nel contesto internazionale, la Commissione ha recepito l'approccio del **benchmark legale**. Seguendo tale metodo la distinzione è ricavata da un'indagine casistica delle fattispecie regolate dal diritto vigente, e si basa anche sull'impiego di regole empiriche, come la verifica del numero di soggetti interessati dalla norma, e della dimensione della perdita di gettito.

In base a tali criteri, delle detrazioni oggi regolate all'interno del TUID, la Commissione ha considerato strutturali (tra le altre che qui non rilevano) le **deduzioni dei contributi** previdenziali e assistenziali obbligatori contenute nelle regole relative ai redditi di lavoro autonomo e di impresa individuale ³, e le **detrazioni per familiari a carico**, e per **spese di produzione del reddito** (reddito da lavoro dipendente, pensioni e redditi assimilati) (Rapporto annuale per le spese fiscali, 2018).

È quindi possibile limitare a queste detrazioni il corretto indirizzamento delle misure di riforma, dirette ad assicurarne la coerenza con i caratteri di personalità e progressività dell'imposta.

7.4.- Le deduzioni e le detrazioni sono i mezzi attraverso i quali il legislatore può modulare la progressività delle aliquote Irpef, in considerazione delle condizioni

³ La deduzione dal reddito complessivo lordo prevista dall'art. 10 lett. e) TUID spetta principalmente ai lavoratori autonomi e agli imprenditori individuali, i quali dichiarano i rispettivi redditi al lordo di tali contributi, laddove invece i percettori di redditi di lavoro dipendente li deducono in sede di calcolo del relativo reddito (art. 51 c. 2 lett. a, TUID).

personali del contribuente e della sua famiglia. Essi possono venire utilizzati anche cumulativamente, con effetti differenti sulla distribuzione del carico fiscale secondo i livelli di reddito. Infatti, in presenza di una aliquota marginale crescente, le deduzioni dall'imponibile comportano una riduzione del debito di imposta crescente al crescere del reddito, ed è quindi più favorevole per i redditi più elevati. Laddove, invece, la detrazione comporta una riduzione eguale per tutti i livelli di reddito (ARTONI, 1999).

Fatto sta che, come già osservato in sede di audizione dal Presidente della Corte dei conti Guido Carlino, oggi le detrazioni per carichi familiari, e per spese di produzione presentano un profilo decrescente al crescere del reddito. Ciò implica che, all'aumentare del reddito, la variazione dell'imposta dovuta non dipende solo dall'aliquota marginale dello scaglione, ma anche dalla riduzione dell'importo della detrazione, con conseguente, marcata **divergenza** tra il profilo delle **aliquote marginali effettive** rispetto alle **nominali**.

Si tratta di un effetto non intenzionale piuttosto rilevante, che genera un maggior prelievo dovuto ad aliquote marginali effettive elevate già a bassi livelli di reddito, a cui occorrerebbe porre rimedio rimuovendo le detrazioni decrescenti per livelli di reddito, e sostituendole con **detrazioni in misura fissa**.

L'ipotesi di una considerazione della presenza di un coniuge tra i parametri della quantificazione del c.d. minimo vitale, e di una sostituzione delle detrazioni per figli a carico con l'assegno unico universale in discussione all'interno del disegno di legge c.d. Family Act, limiterebbe l'incidenza di questa misura alle **detrazioni per spese di produzione** dei redditi di lavoro dipendente e assimilati. Per essi, le detrazioni in misura fissa corrisponderebbero a una percentuale di reddito decrescente al crescere del reddito stesso, e ciò le renderebbe giustificabili anche sotto il profilo redistributivo.

8.- Riserve sulla proposta di concentrazione della tassazione dei redditi di lavoro nell'Irpef, e di affiancamento di una imposta sul patrimonio, in cui confluiscono i prelievi su redditi immobiliari, finanziari e IMU.

Per la abolizione della quota di riserva statale del gettito IMU relativo agli immobili classificati in categoria D, in ossequio al principio della separazione delle fonti indicato nella legge di coordinamento della finanza pubblica n. 42/2009.

8.1.- La presenza dei regimi sostitutivi, causa dell'erosione della base imponibile dell'Irpef, e la riconosciuta difficoltà di un ritorno a una imposta sul reddito universale, quale forse l'ordinamento non ha mai veramente avuto, ha indotto taluni a proporre di basare il generale riassetto dell'imposizione sui redditi sulla trasformazione dell'IRPEF in un'imposta progressiva su tutti i redditi di lavoro, affiancata da un'**imposta sul patrimonio**, al cui interno dovrebbe confluire ogni prelievo patrimoniale oggi esistente, compresa la tassazione sugli immobili, sulle rendite finanziarie, e l'IMU (VISCO, 2019).

La principale obiezione a tale innovazione è che comporterebbe una revisione generale dei meccanismi di finanziamento di Regioni e autonomie locali, e presenterebbe aspetti a cui una riforma del sistema tributario non potrebbe arrivare, perché la dimensione del problema è costituzionale, e investe il concetto di **autonomia finanziaria** accolto dall'art. 119 Cost., che è alla base di qualsiasi idea di riforma anche sul lato dell'entrata.

Per effetto all'azione di "supplenza interpretativa" della Corte costituzionale condotta in assenza di un adeguato quadro legislativo, l'autonomia ha cessato di essere concepita come una separazione tra ordini di poteri, ed è stata temperata da un principio di collaborazione, declinato in senso procedurale, attraverso la promozione di una **cooperazione tra Stato e Regioni**, e in senso sostanziale, incidente sull'assegnazione delle fonti di finanziamento delle funzioni a esse assegnate (GALLO, 2019).

Il punto di ricaduta di questa situazione è inscritto all'interno di un quadro legislativo che, per quanto riguarda la **finanza locale**, dopo la riforma del 2019 si può dire ormai stabilizzato.

Ciò è tanto evidente che è tra le ragioni che si oppongono all'introduzione di un'imposta erariale di tipo patrimoniale. Altra obiezione alla proposta in discussione è che la cancellazione dell'IMU priverebbe i comuni del principale tributo proprio esistente; e che la sua sostituzione con una compartecipazione al gettito di una patrimoniale erariale farebbe tornare alla finanza derivata (CERIANI, 2019). Con ciò, verrebbe definitivamente perso anche l'aggancio del prelievo al beneficio connesso alle funzioni esercitate dal comune all'interno del proprio territorio (dunque il nesso tra contribuente ed elettore), oggi attenuato per effetto dell'esenzione della prima casa dall'IMU (ZANARDI, 2019), ma che per le altre categorie di immobili (immobili a uso abitativo diversi dalla prima casa, commerciale e industriale) non è venuto meno.

8.2.- Nel quadro attuale, emergono piuttosto margini di intervento su di un altro piano, che investe la correzione dei punti di frizione con i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario consegnati alla Legge n. 42/2009.

Quanto al principio della separazione dei presupposti imponibili a livello statale e locale (art. 1 c. 2 lett. o, L. cit.), si può dire che è alla base stessa del tributo proprio comunale, il quale, pur essendo istituito tramite legge, grava su di un imponibile esclusivo del livello del governo locale. Sotto questo profilo, permane ancora una criticità per la **riserva a beneficio dello Stato** di una quota del gettito derivante dagli immobili a uso produttivo classificati nella categoria catastale D (opifici, alberghi, teatri e simili) (art. 1, comma 744, legge n. 160/2019).

La quota di riserva è insensibile alle riduzioni di aliquota e alle detrazioni che i comuni possono stabilire, ed equivale a un'imposta patrimoniale erariale levata sotto la responsabilità degli amministratori locali (GIOVANARDI, 2012). Ciò dovrebbe indurre a riflettere sulla sua **abolizione**, anche a garanzia della capacità delle risorse derivanti dalle fonti di finanziamento ordinarie di coprire integralmente le funzioni svolte dai Comuni ⁴.

Altra misura riguarderebbe il sistema dei trasferimenti dal **fondo di solidarietà** per i territori con minore capacità fiscale per abitante. Il funzionamento di questa risorsa aggiuntiva è basato sul fabbisogno standard totale e la capacità fiscale di ciascun comune. Se il fabbisogno è superiore alla capacità, significa che l'ente considerato non riesce con le proprie risorse a soddisfare il fabbisogno di servizi del proprio territorio. Per questo motivo, il comune riceve risorse dal fondo. Se invece il fabbisogno è inferiore alla capacità, l'ente riesce con le entrate che ricava dal territorio a coprire il fabbisogno di servizi. Di conseguenza, versa risorse al fondo, invece di riceverle.

Fino a oggi, il funzionamento del fondo è stato condizionato negativamente dal fatto di essere **chiuso** e **orizzontale** (è cioè alimentato solo dai *surplus* di capacità fiscale dei comuni). Questo ha indotto a suggerire il recupero di una componente verticale, sotto forma di apporti statali, o di incremento delle

⁴ L'abolizione della quota di riserva era contenuta nella proposta di legge recante "*Disposizioni per la semplificazione della tassazione immobiliare mediante l'unificazione dell'imposta comunale sugli immobili e l'abolizione del tributo per i servizi indivisibili*" A.C. 1904 (Fragomeli).

entrate locali di origine non immobiliare (per esempio attraverso sovrimposte all'Irpef).

L'abolizione della quota di riserva statale del gettito IMU da immobili classificati in categoria D potrebbe sopperire a questa esigenza. Nella legge di bilancio per il 2021, il Fondo presenta nel triennio una dotazione pari a **6,9** miliardi per il 2021, **7,1** miliardi per il 2022, e **7, 2** miliardi per il 2023 ⁵. Sulla base dei dati riferiti al 2018, il gettito riferito alla riserva erariale sui fabbricati produttivi classificati nella categoria catastale D risultava di circa **3,6** miliardi di euro ⁶. La misura alimenterebbe le risorse dei Comuni, e avrebbe effetti indiretti anche sull'alimentazione del fondo, rendendolo più congruo alla funzione a cui deve assolvere.

9.- Il contrasto dell'evasione, e il ruolo della *tax compliance*.

Per l'ampliamento dell'ambito di applicazione del regime dell'adempimento collaborativo, e l'attribuzione al modello di gestione del rischio fiscale di una efficacia esimente anche per le sanzioni amministrative tributarie regolate dal D.lgs. n. 472/1997.

9.1.- Nel PNNR proposto dal precedente Governo il 12 gennaio 2021 era riportato l'impegno a promuovere una costante azione di lotta all'evasione e di incentivazione della ***tax compliance***.

Il ruolo degli istituti diretti a promuovere la collaborazione del contribuente nell'arco delle strategie di contrasto delle forme di evasione dichiarativa e da riscossione non connotate da caratteri fraudolenti è confermato da rilievi statistici che ne documentano l'efficacia nel tempo.

⁵ Camera dei deputati. Servizio Studi XVIII legislatura, *Le risorse per i comuni: il Fondo di solidarietà comunale e il Fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali*, in https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1105404.pdf?_1566614721244.

⁶ Audizione del Dir. Gen. Prof. Lapecorella presso la VI COMMISSIONE (FINANZE) Camera dei Deputati Istituzione dell'imposta municipale sugli immobili (nuova IMU) del 24 luglio 2019, in <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Audizione-professoressa-Lapecorella-24-luglio-2019-AC-1429-24lug.pdf>.

Nel Piano si evidenzia che anche nel 2020 il gettito fiscale ha superato le previsioni, grazie alle misure tese a ridurre il *tax gap* introdotte negli ultimi anni (comprese la fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, associate alla digitalizzazione dei pagamenti). A partire dal 2023 il maggior gettito derivante da una migliore conformità fiscale sarà accantonato nel fondo che finanzia i diversi moduli della riforma fiscale (art. 1 c. 3 L. n. 178/2020).

I margini di ulteriore intervento sulla materia sono notevoli, e investono soprattutto le applicazioni che interessano la fiscalità delle imprese.

9.2.- Nell'ambito della **compliance di massa**, si annoverano gli istituti dell'interpello, le regole che consentono la correzione della dichiarazione fiscale, rese omogenee per i diversi casi in cui ne derivino effetti a favore (credito d'imposta) o a carico (debito di imposta) del dichiarante, e il ravvedimento operoso, come risultati dagli interventi di razionalizzazione e di coordinamento scaturiti dai decreti di attuazione della Legge delega n. 23/2014 per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

La disciplina di questi istituti è completata sul versante del diritto penale, dalle regole che attribuiscono l'effetto di escludere a determinate condizioni la punibilità dei reati di omesso versamento, e di indebita compensazione; e, ad altre condizioni, anche dei reati di dichiarazione infedele o omessa (art. 13 cc. 1 e 2 D.lgs. n. 74/2000). Al di fuori di questi casi, il ravvedimento può dare luogo (oltre alle riduzioni delle sanzioni amministrative tributarie secondo la disciplina comune, anche) al riconoscimento della circostanza attenuante dell'art. 13-bis D.lgs. n. 74/2000, e fare accedere l'imputato alla definizione del giudizio penale mediante applicazione della pena concordata (patteggiamento) altrimenti preclusa.

9.3.- Nell'ambito della **compliance di impresa** ricadono il c.d. interpello per i nuovi investimenti, gli accordi preventivi ex art. 31-ter d.p.r. n. 600/1973, a cui possono accedere le imprese con attività internazionali investite da problematiche inerenti alla c.d. doppia imposizione, e il c.d. **adempimento collaborativo**, attualmente riservato alle imprese con oltre **5 mld** di volume di affari o di ricavi (D.M. 30 marzo 2020).

Questo regime assicura alle imprese che si siano dotate di un **modello organizzativo** idoneo una serie di facilitazioni, la principale delle quali consiste nella possibilità di valutare assieme all'Agenda delle Entrate eventuali criticità (rischi) rilevati dal sistema di controllo interno. Perché ciò sia possibile, occorre che il modello superi un **controllo preventivo**, al termine del quale l'Agenda può prescrivere l'adozione di misure aggiuntive, volte ad adeguarlo alle esigenze di accesso e di gestione comune del rischio fiscale individuato.

Il modello approvato dall'Agenda, se giudicato idoneo anche dal Giudice penale, consente alla società che lo abbia adottato di avvalersi anche dei benefici previsti dal D.lgs. n. 231/2001 in materia di **responsabilità amministrativa delle persone giuridiche**, consistenti nella possibilità di non incorrere in questo genere di responsabilità (artt. 6 e 7 D.lgs. cit.), nella riduzione della sanzione pecuniaria (art. 12 D.lgs. cit.), e nella causa di non applicabilità delle sanzioni interdittive per effetto della riparazione delle conseguenze del reato (art. 17 D.lgs. cit.).

Lo stesso modello non consente invece di andare esente, a parità di condizioni, dalla responsabilità derivante dall'**illecito amministrativo tributario** punito con sanzioni amministrative pecuniarie regolate dai D.lgs. n. 471 e 472/1997, per la mancanza di analoghe prescrizioni.

Su questo complesso di disposizioni si prospettano tre diversi ordini di intervento.

9.4.- Gli effetti positivi documentati dall'esperienza sin qui avuta, fanno in primo luogo auspicare che l'Agenda delle Entrate sia dotata di mezzi personali e finanziari sufficienti a permettere una ulteriore **riduzione della soglia di accesso** al regime dell'adempimento collaborativo, oggi fissata sulla soglia dei 5 mld. di volume di affari o di ricavi.

L'attuazione di questa prima linea di intervento imporrà di coordinare le attività di collaborazione, oggi condotte da una delle Direzioni centrali dell'Agenda delle Entrate, con le attività di controllo e di accertamento di competenza delle Agenzie locali, attraverso apposite disposizioni legislative oggi mancanti.

La possibilità di accesso al regime di un maggior numero di imprese accentuerebbe la tendenza già in atto alla differenziazione del trattamento fiscale in base alla dimensione dell'impresa, con l'imposizione del reddito ordinario della piccola impresa (quale si verifica nel regime forfettario ad

aliquota proporzionale), e una gestione partecipata tra amministrazione e contribuente sottoposto alle regole della determinazione analitica dell'imponibile, per la grande impresa.

9.5.- Il regime dell'adempimento collaborativo potrebbe essere migliorato anche dal punto di vista degli **effetti premiali** che si producono sul versante sanzionatorio.

Nel documento *Iniziativa per il rilancio "Italia 2020-2022"*, la commissione diretta da Vittorio Colao ha proposto di abbandonare il controllo preventivo del modello organizzativo adottato dall'impresa, e di riconoscere gli stessi effetti anche al modello di presidio del rischio fiscale (Tax Control Framework) la cui esistenza sia stata **comunicata in dichiarazione**, come avviene per la documentazione per i prezzi di trasferimento (art. 1 c. 6 D.lgs. n. 471/1997). Una semplificazione che potrebbe rivelarsi necessaria nel caso di abbassamento della soglia di accesso al regime, ma che richiederebbe anche una puntuale codificazione dei requisiti di validità, con sacrificio dell'autonoma determinazione del contribuente.

9.6.- Un altro incentivo all'adozione del regime dell'adempimento collaborativo che viene in considerazione nella prospettiva di un ampliamento del numero delle imprese che se ne possono avvalere, consiste nella introduzione nella **disciplina dell'illecito amministrativo tributario** contenuta nel D.lgs. n. 472/1997 di regole di esenzione dalla responsabilità e di riduzione delle sanzioni per le società dotate di un modello organizzativo adeguato, analoghe a quelle contenute nel D.lgs. n. 231/2001 in materia di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche.

Le grandi linee del sistema punitivo attivabile nella materia dei tributi diverrebbero così le seguenti: a) in presenza di violazioni punite solo a titolo di illecito amministrativo tributario (ma non di reato), il pagamento dell'imposta e la presenza di un modello adeguato possono mandare l'ente esente da responsabilità quando ricorrano le altre condizioni tracciate sul modello offerto dagli artt. 6 e 7 D.lgs. n. 231/2001, opportunamente inserite nell'art. 5 D.lgs. n. 472/1997; b) quando sia contestata anche un'ipotesi di reato, e non vi sia spazio applicativo per la regola della specialità, alle stesse condizioni l'ente potrebbe andare esente da responsabilità da reato e da illecito ex D.lgs. n. 472/1997, in esito a un doppio controllo dell'adeguatezza del modello organizzativo adottato compiuto sul versante penale e amministrativo.

10.- Un Codice Unico Tributario per una magistratura professionale.

10.1.- È ferma convinzione dell'ANTI che la riforma dell'ordinamento tributario non dovrebbe limitarsi a un intervento su un solo tributo (sia pure importante come l'Irpef) ma dovrebbe estendersi ad un completo riordino delle norme vigenti.

La continua stratificazione di provvedimenti di integrazione e modifica che ha interessato la legislazione tributaria ci ha consegnato un ordinamento estremamente complesso, di incerta applicazione e spesso obsoleto, perché basato sulla episodicità e autoreferenzialità degli interventi di modifica. Per di più, i provvedimenti straordinari emanati in questi ultimi mesi per fronteggiare, anche nella materia tributaria, le ricadute economiche dell'emergenza sanitaria completano un quadro già compromesso, frammentando e portando la nostra disciplina al di fuori del necessario inquadramento sistematico, al punto che non è più possibile fare a meno di intervenire con una logica complessiva, che include anche la disciplina del procedimento e quella dell'ordinamento della giustizia e del processo tributari.

È questo il tempo in cui i pilastri dell'ordinamento tributario (sostanziale, procedimentale e processuale) devono essere più che mai robusti e più che mai connessi tra loro, interpretando in modo corretto le sempre più pressanti istanze di equità e di efficienza amplificate dalla crisi economica portata dalla pandemia che provengono dalla società. Mai come oggi la cosiddetta "attitudine alla contribuzione" (su cui così a lungo e così lucidamente si è soffermato nei suoi studi il Prof. Gianfranco Gaffuri) ha bisogno di essere correttamente intercettata e riportata alla luce con modelli applicativi equi, semplici e trasparenti all'interno di quello che stentiamo sempre di più a definire un "sistema".

10.2.- La razionalizzazione e il miglioramento del sistema tributario sono sempre stati al centro degli interventi dell'ANTI, che vi ha profuso le proprie migliori energie e si muove anche oggi in questa direzione partecipando ai lavori di elaborazione di un Codice Unico tributario, in collaborazione con ISLE - Istituto per la Documentazione e gli Studi Legislativi e Assoholding - Associazione delle holding di partecipazione aderente a Confindustria.

La direzione del progetto è stata affidata a un Comitato di Indirizzo Scientifico, presieduto dal Prof. Giovanni Tria, che ha la responsabilità di individuarne le linee guida, tecnico-scientifiche e politico-istituzionali.

Il lavoro di ricostruzione sarà coordinato da un Comitato Tecnico-Giuridico che, attenendosi alle indicazioni del Comitato di Indirizzo Scientifico, ha la responsabilità di dirigere i lavori e vigilare sull'andamento degli stessi, elaborando note metodologiche da distribuire ai diversi Sotto-comitati di settore, che prenderanno in carico il lavoro di codificazione riguardante le aree ai medesimi assegnate.

Il Progetto di Codice Unico Tributario muove dalla consapevolezza che senza una effettiva conoscenza delle norme vigenti nessuna azione riformatrice può essere davvero efficace e che, prima di avviare un qualsiasi intervento in questa direzione, è necessario soddisfare un'esigenza conoscitiva ampiamente avvertita dai contribuenti e dare corpo in concreto alla certezza del diritto tributario, richiamata da norme di legge anche recenti e da più parti ripetutamente auspicata.

Aderendo a questo Progetto, ANTI continua a occuparsi dei grandi temi del diritto tributario, che la hanno sempre vista in primo piano nei suoi oltre settant'anni di attività. Il Progetto del Codice Unico Tributario va esattamente nella stessa direzione in cui ANTI ha sempre operato, prestandosi a fornire alle Istituzioni del Paese una base completa e attendibile dell'ordinamento vigente che potrà metterne bene in evidenza criticità, ridondanze e lacune e offrire materiale prezioso per i prossimi interventi di riforma.

10.3.- L'opera di ricognizione e di riordino della legislazione tributaria, necessaria alla redazione di un vero codice, è funzionale alla realizzazione di un altro pilastro fondamentale dell'ordinamento dei tributi, costituito dalla creazione di una **magistratura professionale e specializzata**, a cui affidare la soluzione delle controversie tributarie.

Già nel 2009 la dottrina richiamava l'attenzione sul requisito dell'idoneità professionale come giustificazione del giudice speciale e a composizione mista, poggiandolo sulle basi del pensiero dei costituenti, e della giurisprudenza della Corte costituzionale.

“Se l'attività di qualsiasi giudice è volta ad applicare imparzialmente la legge – si diceva –, se i giudici, tutti i giudici, debbono giungere all'adempimento della

loro funzione attraverso il proprio esclusivo ragionamento, è di tutta evidenza il ruolo che gioca la preparazione professionale per garantirne l'indipendenza da pressioni esterne, e anche da sollecitazioni interne". Alla base, v'era la garanzia dell'indipendenza, a cui l'art. 108 Cost. si richiama anche per i giudici delle giurisdizioni speciali, e dell'idoneità a svolgere la funzione, che ne è la conseguenza (MARONGIU, 2009).

Ne era nata una proposta che, contemperando i principi costituzionali con l'esigenza di contenere i costi, avrebbe inizialmente interessato le Commissioni Regionali, meno numerose, e filtro di accesso della lite alla Corte di cassazione. Si prospettava così una **organizzazione su due livelli**: una tradizionale, data dall'attuale struttura e formazione delle Commissioni provinciali; un'altra togata, professionale e a tempo pieno, rappresentata dalle Commissioni regionali. Soluzione accolta e valorizzata dal Primo Presidente della Corte Suprema di Cassazione Pietro Curzio nella Relazione letta in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario 2021.

La posizione dell'ANTI sulle linee di una riforma complessiva dell'assetto istituzionale delle Commissioni tributarie, che comprenda tra l'altro lo scioglimento del vincolo di dipendenza dal Ministero delle Finanze, e la loro trasformazione in Tribunali, è compiutamente espressa nella mozione del Consiglio Nazionale adottata il 23 febbraio 2019, che si allega (**all. 4**).

10.4.- La professionalità dei Giudici non è certo un valore assoluto (l'esperienza delle commissioni tributarie, sotto altri aspetti positiva, lo dimostra); ma non è neppure solo il corollario dell'indipendenza del Giudice, semplice espressione verbale se disgiunta da un'effettiva esperienza nella materia.

La professionalità è l'elemento di un più ampio progetto di riforma, che passa attraverso l'eliminazione delle condizioni di incertezza che affligge la materia tributaria: questo progetto è la codificazione.

Per Kelsen, la certezza del diritto è un ideale in senso debole, perché va sempre perseguito anche se non è mai pienamente realizzabile. Un passo in questa direzione va perciò compiuto con la codificazione di alcuni ben definiti diritti delle parti del rapporto d'imposta, la cui tutela sia affidata a una magistratura professionale e specializzata.

La *funzionalità* del sistema della giustizia assicurata da un giudice professionale, e la *legittimazione* riveniente da un codice delle leggi tributarie, sono facce della stessa medaglia.

Roma, 8 marzo 2021.


Gaetano Ragucci
Presidente ANTI

Nota: i parr. 10.1. e 10.2. sono del prof. Pietro Selicato, componente del Comitato di Indirizzo Scientifico del Progetto del Codice Unico Tributario, e Presidente ANTI – sez. Lazio.

Allegati: **1)** copia PDF del fasc. n. 1 del 2020 della Rivista *Neòtera* dal titolo “*Equità e progressività dell’imposizione: ripensando il sistema tributario*”; **2)** nota “*Riforma Irpef nel contesto della fiscalità societaria e internazionale*” avv. Gaetano Pizzitola, ANTI - sez. Lazio, Segretario nazionale; **3)** nota “*La Riforma delle agevolazioni tributarie*”, dott. Ottavio Nocerino, ANTI – sez. Campania; **4)** Mozione del Consiglio Nazionale dell’ANTI del 23 febbraio 2019.

Bibliografia essenziale: ANTONINI, *Dovere tributario, Interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano 1996; ARTONI, *Elementi di scienza delle finanze*, Bologna 1999; CANÉ, *Dall’IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell’imposta sui redditi delle persone fisiche*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 2018, 439 ss.; CERIANI, *Promemoria per una riforma fiscale: discussione e replica dell’autore*, in *Politica ec.*, 2019, 395 ss.; CONTRINO, *Sulla riforma della fiscalità della famiglia: una proposta strutturale e articolata, che va oltre il c.d. assegno unico, tra ineludibili moniti del giudice delle leggi ed eliminabili effetti collaterali in punto di disincentivo al lavoro femminile*, in *Riv. tel. Dir. trib.* 31 dicembre 2020; EINAUDI, *Principi di scienza delle finanze*, Torino 1948; FORTE, *Il problema della fiscalità, con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1952, 1, pp. 301 e ss.; GALLO, *Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rivista AIC*, 31 maggio 2017; GIOVANARDI, *La quota riservata*

allo Stato del gettito IMU: imposta patrimoniale erariale nascosta tra le pieghe dell'imposta comunale o compartecipazione al contrario?, in *Trib. loc. e reg.*, 2012, 30 ss.; LA ROSA, *Per una legge generale sulle agevolazioni tributarie*, in *Riv. dir. trib.* 1993, I, 1249 ss.; LIBERATI, *Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2018, 30 ss.; LOGOZZO, *Riflessioni sulla tassazione della famiglia*, in *Neòtera* 2014, fasc. n. 5, p. 53 ss.; MARINO, ROMANELLI, TASSO, *Women at work: the impact of welfare and fiscal policies in a dynamic labour supply model*, Banca d'Italia, Tema di discussione n. 1084, 2016; MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino 1991; MARONGIU, *Le commissioni tributarie, da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*, in *Dir. prat. trib.* 2009, 10801 ss.; MOSCHETTI, *Capacità contributiva (voce)*, in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, 1988; STEVANATO, *Il regime fiscale dei "neo-residenti" come agevolazione selettiva in conflitto con principi costituzionali e regole europee*, in *Dir. trib. it.*, 2020, 435 ss.; VISCO, *Promemoria per una riforma fiscale*, in *Politica ec.*, 2019, 131 ss.; ZANARDI, *Promemoria per una riforma fiscale: discussione e replica dell'autore*, in *Politica ec.*, 2019, 422 ss..

