

# Quali sono le reali prospettive di riforma dell'ordinamento tributario in tempi di Recovery Plan?

Quando l'obiettivo dell'equità fiscale finisce per sacrificare la razionalità del sistema



**Gaetano Ragucci**

Professore ordinario di diritto tributario,  
Università degli Studi di Milano  
Presidente ANTI – Associazione Nazionale  
Tributaristi Italiani

*Il dibattito sulla riforma dell'imposizione dei redditi delle persone fisiche stenta a imboccare la strada della proposta costruttiva anche a causa delle incertezze del quadro finanziario e politico uscito dall'emergenza sanitaria. Sul piano della politica economica, l'esigenza di muoversi secondo le indicazioni provenienti dalle istituzioni europee per l'implementazione del cd. Recovery Plan costringe il Governo italiano a perseguire ovvi obiettivi di equità, nel quadro ancora tutto da definire di una fiscalità orientata all'ambiente e alle nuove generazioni. Ciò spinge sullo sfondo l'urgenza non meno impellente di una ridefinizione complessiva dell'ordinamento tributario, improntata a criteri di stabilità, semplicità, modernità ed efficacia, capace di sostenere una ripresa economica da cui è sempre più chiaro che dipendono anche le sorti della finanza pubblica.*

Qualche mese fa il documento di valutazione dei progressi in materia di riforme strutturali, prevenzione e correzione degli squilibri macroeconomici emesso dalla Commissione europea a norma del Regolamento dell'Unione europea (UE) n. 1176/2011 ha evidenziato che "un riequilibrio fiscale, che ad esempio trasferisca l'onere dal lavoro a un'imposizione foriera di minori distorsioni, ad esempio verso tasse ambientali, è in grado di promuovere la crescita economica, favorire l'occupazione, ridurre le disuguaglianze e contribuire a un'economia sostenibile in termini ambientali"<sup>[1]</sup>. Ed è un fatto che diversi Stati membri "stanno riducendo il carico fiscale sul lavoro mediante una diminuzione delle imposte sul reddito delle persone fisiche o dei contributi previdenziali. In numerosi casi gli sgravi fiscali sul lavoro sono finanziati da un maggior gettito da imposte meno dannose"<sup>[2]</sup>.

Entro queste linee dovrà trovare spazio anche il cd. Recovery Plan italiano in corso di elaborazione.

I. Introduzione.....	486
II. La riduzione del cuneo fiscale.....	486
III. Le linee di sviluppo della politica dell'esecutivo .....	487
IV. La necessità di un recupero di razionalità del sistema .....	487
V. I progetti di integrazione dello Statuto dei diritti del contribuente.....	487
VI. I nuovi contenuti.....	487
VII. Università e società civile per il cambiamento.....	488
VIII. Crisi del "diritto regolatorio" e nuova governance dei tributi .....	488
IX. L'attualità dello Statuto.....	489
X. Conclusione.....	489

## II. La riduzione del cuneo fiscale

Il primo passo compiuto dall'Italia nella direzione indicata dalle autorità europee si è avuto con la riduzione del cuneo fiscale sui redditi di lavoro dipendente attuata dal Decreto Legge (D.L.) n. 3/2020 (in vigore dal 1° luglio scorso), presentata come il preludio a una riforma dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF) diretta al recupero del canone della progressività. L'intervento ha comportato l'introduzione di un trattamento monetario integrativo di natura permanente per la fascia di reddito inferiore a euro 28'000, che ha sostituito e ampliato il *bonus* già esistente di euro 80. A ciò si è aggiunta una nuova detrazione per i redditi superiori alla soglia, di natura temporanea, il cui rinnovo dipenderà dagli equilibri del bilancio pubblico.

## I. Introduzione

È difficile riconoscere oltre la cortina degli annunci i dettagli di una riforma del sistema tributario italiano universalmente invocata da ogni componente e strato della società ed economia nazionale, e da anni all'ordine del giorno dei responsabili della politica economica e finanziaria nazionale.

[1] Commissione Europea, COM(2020) 150 final, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio europeo, al Consiglio, alla Banca Centrale europea e all'Eurogruppo, Bruxelles, 26 febbraio 2020, in: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2020/IT/COM-2020-150-F1-IT-MAIN-PART-1.PDF> (consultato il 03.08.2020), p. 12.

[2] Commissione Europea (nota 1), p. 12.

Si è trattato di un primo, timido intervento diretto a correggere un eccessivo aggravio per i contribuenti medi, la cui tenuta nel tempo è però condizionata dalla precarietà delle coperture disponibili. Il *bonus* e la nuova detrazione sono stati finanziati per metà dall'incremento del *deficit*, e per l'altra metà da risorse composte per un quarto dalla *spending review*, e per i restanti tre quarti da altre fonti, in parte non marginali costituite da recuperi di gettito per misure di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali. È chiaro che con l'emergenza Covid-19, e con la conseguente tendenza al ribasso del Prodotto Interno Lordo (PIL) per il 2020, anche la prospettiva della riforma della materia presentata dal Governo in carica è entrata in crisi.

### III. Le linee di sviluppo della politica dell'esecutivo

Ciò nonostante, le anticipazioni delle ultime settimane sul contenuto del Piano Nazionale di Riforma (PNR) del 2020 indicano che *"l'alleggerimento della pressione fiscale è una delle componenti più importanti del programma di Governo"*, e che dopo il taglio del cuneo partito da luglio, il Governo lavora a *"una riforma complessiva della tassazione diretta e indiretta"* destinata a *"disegnare un fisco equo, semplice e trasparente per i cittadini, che riduca in particolare la pressione fiscale sui ceti medi e le famiglie con figli e acceleri la transizione del sistema economico verso una maggiore sostenibilità ambientale e sociale"*. Altro "obiettivo prioritario" è la "riduzione del *tax gap*", che sarà perseguita con *"il miglioramento della qualità dei controlli"* anche per *"impedire che i contribuenti fruiscano indebitamente"* degli aiuti anti-Covid 19 elargiti dai tre decreti cd. Cura Italia, Liquidità, e Rilancio, con il rafforzamento "dell'efficacia della riscossione" e la spinta alla *"compliance volontaria"*, restando ferma *"la determinazione a non prevedere nuovi condoni che, generando aspettative circa la loro reiterazione, riducono l'efficacia della riscossione delle imposte"*[3].

È evidente che, nell'affrontare le incertezze economiche e politiche della fase *post-Covid 19*, il Governo italiano si propone di riprendere il filo del discorso avviato a inizio d'anno, nel contesto delle indicazioni di politica economica e fiscale che provengono dall'UE. Si tratta forse di una scelta obbligata, che però sacrifica alle necessità del presente la possibilità di un più profondo riordino della materia, destinato a durare nel tempo, e rilevante anche nel rapporto con gli investitori esteri, interessati a fruire di un quadro normativo stabile, semplice, moderno ed efficace.

### IV. La necessità di un recupero di razionalità del sistema

La dipendenza del sistema tributario dal consenso degli operatori economici (altrimenti detto: dalla conformità alle attese che si formano sul lato dell'offerta dei fattori della produzione lavoro e capitale)[4] è evidente anche dal punto di vista delle relazioni internazionali. Il consenso al tributo è determinato anche da fattori sociali, che sono il riflesso di due elementi oggi in Italia pericolosamente declinanti: un'equa distribuzione del

carico tributario, condizione del leale concorso dei contribuenti al finanziamento della spesa pubblica; ma anche una razionalità di sistema, senza la quale amministrazione, giudici e professionisti non possono agire per l'attuazione della giusta imposta, e, di riflesso, lavoratori e investitori operare in un quadro di sufficiente certezza del diritto.

Alla dovuta considerazione degli sforzi del Governo sul primo dei due indicati versanti è dunque necessario affiancare un altrettanto intensa attenzione all'opera svolta dalla società civile diretta all'elaborazione di proposte di intervento legislativo di sistema, che muovono nella direzione del progresso dell'ordinamento tributario secondo *standard* adeguati anche sotto il profilo della tutela dei contribuenti.

Due le iniziative che meritano di essere segnalate a questo proposito, la prima delle quali è già arrivata alle stampe, e la seconda lo sarà tra poco.

### V. I progetti di integrazione dello Statuto dei diritti del contribuente

Il 31 luglio scorso sono passati 20 anni dall'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (di seguito "Statuto"), ed è naturale confrontare il recente volume *"Civiltà fiscale. Riflessioni sul progetto «ideale» di Statuto dei diritti del contribuente"*, della Fondazione Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (OCDEC) di Napoli, con *"Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo. Idee e materiali per un aggiornamento"* di prossima uscita sulla collana *"Studi e proposte"* dell'ODCEC di Milano, in cui sono stati raccolti i lavori delle commissioni di studio costituite dall'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani (ANTI) nel corso degli ultimi due anni.

L'importanza delle due iniziative nella prospettiva di un'ipotesi di riforma per via parlamentare dell'ordinamento tributario è evidente, solo che si considerino i principali istituti di cui i due libri propongono l'inserimento all'interno dello Statuto, e la comune matrice culturale che sta alla base delle proposte.

### VI. I nuovi contenuti

I contenuti di cui si auspica di incrementare la disciplina dello Statuto possono distinguersi in due categorie. La prima è formata da istituti che sono stati oggetto di interventi legislativi con esibite finalità garantistiche, per certi versi considerati inadeguati sotto il profilo della tecnica legislativa (così è, ad es., per la disciplina sul divieto di abuso), o della equa ponderazione tra prerogative della parte pubblica e diritti del contribuente – ed è il caso, affrontato e discusso in entrambi i volumi, del diritto al contraddittorio.

Sul punto v'è una sostanziale convergenza di opinioni sul fatto che anche dopo l'adozione della regola dell'invito obbligatorio all'adesione in vigore dal 1° luglio 2020 (art. 5-ter del Decreto Legislativo [D.Lgs.] n. 217/1997, introdotto dal D.L. n. 34/2019, convertito in Legge [L.] n. 58/2019) resta da soddisfare l'esigenza di una chiara affermazione di principio che ne assicuri il rispetto, realmente capace di innovare l'esistente nella direzione di un più stringente adeguamento dell'ordinamento

[3] Pnr: allo studio la riforma del fisco. No ai condoni e nuovi fondi per la Cig, Il Sole 24 Ore, 5 luglio 2020, in: <https://www.ilsole24ore.com/art/pnr-studio-riforma-complessiva-fisco-il-taglio-cuneo-nessun-condono-ADyzDbc> (consultato il 03.08.2020).

[4] ALBERTO ALESINA/CARLO AMBROGIO FAVERO/FRANCESCO GIAVAZZI, *Austerità. quando funziona e quando no*, Milano 2019, p. 62 ss.

formale dei tributi agli *standard* recepiti dall'UE in tema di diritto ad una buona amministrazione[5].

La seconda categoria di istituti è composta da regole già esistenti nello Statuto, da adeguare alle sopravvenute esigenze rivelate dall'esperienza (intervento sui principi, con applicazione dei principi di ragionevolezza e proporzionalità all'attività amministrativa tributaria; intervento sul garante); e da istituti di nuova concezione (codificazione del dovere per l'Amministrazione finanziaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela).

Per limitarsi all'ultimo intervento proposto, basti osservare che il tema dell'autotutela tributaria è divenuto di grande interesse da quando la Corte costituzionale italiana ha, con la sentenza n. 181/2017, riconosciuto la ragionevolezza di regole che regolassero casi puntuali di autotutela obbligatoria, tanto che la proposta di inserimento di un'apposita disciplina nello Statuto trova corrispondenza anche nel progetto di Codice della giustizia tributaria di Cesare Glendi, che pone nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili avanti alle Commissioni tributarie "i dinieghi delle istanze di autotutela nei casi previsti dalla legge"[6].

La convergenza di professionisti e studiosi anche di diversa estrazione su proposte di intervento legislativo puntuali e tecnicamente qualificate, come sono quelle ora richiamate, dimostra che queste soddisfano esigenze universalmente avvertite, a cui una rappresentanza politica avveduta non può rimanere indifferente.

### VII. Università e società civile per il cambiamento

Nei due libri sulla "Civiltà fiscale" e "Lo Statuto del contribuente venti anni dopo" trova espressione una comune cultura giuridica, di cui gli autori partecipano pur con le naturali differenze di metodi e valori proprie di diverse tradizioni anche cittadine da cui provengono. Se ne trova una chiara espressione nella prefazione al primo volume, dove si dice "[...] per una normativa quale quella dello statuto, pare assumere pregnante rilievo un approccio spiccatamente scientifico, idoneo a radicare il ruolo cardine di tali norme sul piano sistematico, come tali «naturalmente destinate» ad orientare «dall'alto» le esigenze pratiche applicative dell'ordinamento tributario, senza essere schiacciate dallo spiccato particolarismo di queste ultime".

In coerenza con questo approccio, il volume sulla "Civiltà fiscale" raccoglie contributi di studiosi, laddove il volume dell'ANTI è composto dalle proposte elaborate dai professionisti (commercialisti e avvocati) associati, completate da commenti di giovani collaboratori di cattedra, e pubblicate nella collana scientifica del ODCEC di Milano, che ne ha condiviso il metodo di lavoro e i contenuti.

[5] MARIA PIERRO, Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari, Milano 2019.

[6] Su cui: CESARE GLENDI, La riforma della giustizia tributaria, in: Corr. trib. 2019, p. 877 ss., il quale vi denuncia la presenza di una "emergenza riformista". Il progetto del nuovo Codice è inserito in appendice al volume a cura di MASSIMO BASILAVECCHIA/ALBERTO COMELLI, Discussioni sull'oggetto del processo tributario, Padova 2020, p. 403 ss.

Non si però può dire che questa differenza di impostazione esponga il secondo volume al rischio di un difetto di scientificità; credo anzi che dal concorso dei principali attori interessati alla riforma del diritto tributario – associazioni; ordini professionali; università – venga un valore aggiunto per tutti: per la verifica della qualità e consistenza del lavoro preparatorio condotto da professionisti della materia; e per la messa alla prova della ricerca universitaria come fattore di progresso dell'ordinamento dei tributi.

### VIII. Crisi del "diritto regolatorio" e nuova governance dei tributi

Nel 1986, in un volume pavese dal titolo forse volutamente neutrale "Il sistema tributario oggi e domani", Giulio Tremonti poneva il problema dei limiti (non diceva "crisi") del "diritto regolatorio", e cioè della tecnica di intervento statale basata sulla predeterminazione legislativa di fattispecie, che riteneva già strategicamente superata da un interessante progresso delle forme dell'autonomia negoziale dei privati e annunciava perciò la fine dei testi unici (li chiamava "cimiteri" più che "cantieri" di fattispecie)[7].

Di fronte a questa prospettiva auspicava una limitazione del sistema di comandi e controlli, attraverso la creazione di meccanismi di autoregolazione, all'epoca ancora da definire. Ci siamo arrivati 30 anni dopo, con gli istituti della collaborazione messi a punto nel triennio 2014-2016 (interpello, dichiarazioni integrative, ravvedimento operoso, accordi preventivi, adempimento collaborativo)[8]. Il prezzo del ritardo è stata l'usura del metodo legislativo di produzione del diritto, a vantaggio del metodo amministrativo-giudiziario, che nel settore tributario è praticato a un grado elevato dalla giurisprudenza di legittimità.

Oggi qualunque progetto di intervento di sistema deve misurarsi con la nuova realtà di una *governance* della materia tributaria, intesa come "nuovo stile di governo, distinto dal modello del controllo gerarchico, e caratterizzato da un maggior grado di cooperazione e dall'interazione tra lo stato e attori non statuali all'interno di reti decisionali miste pubblico/private"[9]. Nel frattempo, c'è stata la svolta segnata dal documento "La governance europea. Un libro bianco"[10], i cui riflessi si sono trasmessi per osmosi all'ordinamento nazionale, come subito compreso dagli studiosi di teoria generale[11], e anche del

[7] GIULIO TREMONTI, Sistema fiscale ed esperienze giuridiche (alcune riflessioni generali), in: Emilio Gerelli (a cura), Il sistema tributario oggi e domani, Milano 1986, p. 23.

[8] Sia consentito rinviare a GAETANO RAGUCCI, Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla Tax Compliance, Torino 2018, p. 15 ss.

[9] RENATE MAYNTZ, La teoria della governance: sfide e prospettive, in: Riv. it. Sc. Pol., 1999, p. 3 ss.

[10] Commissione europea, La governance europea – Un libro bianco, COM(2001) 428 def./2(2001/C 287/01), in: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0428:FIN:IT:PDF> (consultato il 03.08.2020).

[11] GIANLUIGI PALOMBELLA, Il senso dei limiti (giuridici). Dagli Stati alla governance globale, in: Alberto Scerbo (a cura), Diritto e Politica. Le nuove dimensioni del potere, Milano 2010, p. 93 ss., e GIANLUIGI PALOMBELLA, È possibile una legalità globale? Il rule of law e la governance del mondo, Bologna 2012. Per un recupero della dottrina dei diritti individuali in una prospettiva di

diritto tributario<sup>[12]</sup>. Senza una chiara consapevolezza del contesto, è facile cadere nell'errore di credere che a risolvere i problemi basti una buona legge.

### IX. L'attualità dello Statuto

A dire il vero, la delega al Governo di cui Tremonti era ministro delle finanze contenuta nella L. n. 80/2003, non si proponeva di introdurre una vera codificazione, malgrado fosse questo lo scopo dichiarato dalla rubrica dell'art. 2 ("Codificazione"). La delega poneva tra i criteri della delega precetti che avrebbero potuto trovare posto nello Statuto, che non a caso ne rappresentava il fulcro, in quanto inserito nella lett. c a presidio dei principi di produzione legislativa espressi nei suoi primi quattro articoli.

Faceva eccezione il criterio della lett. g ("*è introdotta una disciplina, unitaria per tutte le imposte, del soggetto passivo, dell'obbligazione fiscale, delle sanzioni e del processo, [...] La disciplina dell'obbligazione fiscale prevede principi e regole, comuni a tutte le imposte, su dichiarazione, accertamento e riscossione*"), che avrebbe comportato un'opera di complessiva razionalizzazione dei principali decreti della riforma del 1973.

Mancavano però i criteri direttivi relativi alla codificazione, come sarebbero stati l'organizzazione delle disposizioni per settori omogenei, l'aggiornamento dei testi esistenti, il coordinamento formale e sostanziale con la normativa UE, la unicità, contestualità, completezza, chiarezza e semplicità delle regole (cfr. art. 3, comma 2, del Disegno di Legge [D.D.L.] codificazione e semplificazione – atto Camera 1812, attualmente all'esame della commissione e non ancora licenziato, e che nulla dice dell'ordinamento dei tributi, se non in un cenno sibillino a "*giustizia tributaria e sistema tributario e contabile dello Stato*").

### X. Conclusione

Possiamo concludere che gli interventi sullo Statuto che si propongono nei due volumi che si sono segnalati si innestano sul filone di quella delega rimasta inattuata, depurata dalle componenti forse già allora irrealizzabili secondo una logica che non è ancora quella della codificazione. L'auspicio è che queste indicazioni siano recepite, in modo da produrre nel tempo i risultati che tutti coloro che si sono impegnati per dar loro una compiuta formulazione si sono prefissi.

Per arrivare alla codificazione – e il progetto di D.D.L. C-1812 fermo in Commissione dal settembre 2019 sta a dimostrarlo – occorrerà attendere, se mai verranno, tempi migliori.

---

diritto comparato, si veda ora il volume a cura di CHIARA AMALFITANO/ILARIA ANGELA ANRÒ/LUKAS RASS-MASSON/JULIEN THÉRON, *L'état de droit, Lo stato di diritto, The Rule of Law*, in: Cahiers Jean Monnet, 2020.

[12] ADRIANO DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in: *Rass. Trib.* 2012, p. 45 ss.