



## DOCUMENTO DI SINTESI SUI TEMI FISCALI

La pandemia che ha sconvolto l'Italia ha lasciato nel tessuto sociale profonde tracce, destinate a permanere per molto tempo, ben oltre il momento dell'auspicato ritorno alla normalità e molto al di là anche di quello in cui si potranno vedere i segni di una sperata ripresa.

Acuti osservatori hanno già avuto modo di indicare come l'emergenza sanitaria abbia fatto esplodere la disparità fra la categoria dei c.d. "garantiti" e quella di coloro che non possono accedere alle tutele sociali.

I liberi professionisti si sono trovati esposti, più di altri, al rischio di perdere la fonte del proprio sostentamento: in particolare gli Avvocati, che nel 2020 hanno subito il blocco quasi totale dell'attività giudiziaria, hanno dovuto lottare per evitare la totale paralisi della Giustizia che avrebbe portato alla negazione delle tutele dei cittadini ed hanno dovuto chiedere di esercitare la giurisdizione in sicurezza e nella salvaguardia del diritto alla salute, con pari dignità rispetto ad altre categorie. Si osserva anche che le risorse stanziare a sostegno delle professioni in tempo di crisi "Covid" hanno avuto natura eminentemente assistenziale, sono state previste per periodi molto limitati, erogate con importi a volte irrisori, attribuite con criteri discutibili perché *inadeguati* alla struttura della professione quando non del tutto negate.

Ma la crisi in atto, la cui durata sarà ben superiore alla pandemia, investirà in modo generale tutta l'Avvocatura in una prospettiva temporale di breve-medio periodo, con la concreta possibilità di effetti strutturali e sistemici che riguardano al lungo periodo e che rischiano di mettere in serio pericolo la funzione di difesa dei diritti che essa è chiamata ad assicurare.

Le previsioni sulla crescita nel 2021 oscillano tra il -10 e -15% con punte intorno al 20% per le attività di consulenza ed assistenza legali (fonte bollettino ISTAT secondo trimestre 2020). La Cassa Forense nella relazione al Bilancio di Previsione 2021 ricorda l'accesso al c.d. "reddito di ultima istanza", finanziato dal Governo tramite le Casse di Previdenza dei professionisti, definendolo enorme (la presentazione di oltre 144.000 domande, di cui quasi 138.000 di avvocati con redditi sotto i 35.000 euro).

Si richiama sul punto il DOCUMENTO DI SINTESI PER LE PROPOSTE DI PRIMO INTERVENTO A SOSTEGNO DELL'AVVOCATURA ITALIANA. "PANDEMIA, CRISI



ECONOMICA E GIURISDIZIONE” datato 10.4.2020 nel quale l’Organismo Congressuale Forense aveva già indicato nell’immediatezza una serie di misure necessarie nel medio periodo per sostenere la professione ed analizzato la criticità di talune misure di sostegno varate dal D.L. Rilancio.

Non si può nascondere che la crisi degli studi professionali che costituiscono nel complesso ben il 12,5% del PIL nazionale non riguarda solo la crisi ingeneratasi drammaticamente per la pandemia ma è in atto da anni e non involge solo la fascia più debole ma anche agli studi più strutturati che devono da un lato sostenere ingenti costi fissi e dall’altro costituiscono la fonte di reddito per i propri dipendenti ed i propri collaboratori, soprattutto avvocati giovani e giovanissimi e, come tali, vanno tutelati.

È dunque necessario che seguano finalmente interventi tesi a fronteggiare **la crisi di sostenibilità della professione** avendo riguardo anche alla necessità di assicurare in modo progressivo il dovuto ricambio generazionale. Tutto ciò in una prospettiva strategica di adeguamento, **sul piano culturale e tecnologico**, che permetta all’Avvocatura di completare il dovuto **processo di ammodernamento** e di guardare in modo adeguato al tempo che seguirà all’emergenza. Tutto ciò mantenendo la pluralità che caratterizza l’Avvocatura - e che è teleologicamente legata alla funzione che essa assolve per assicurare in modo altrettanto plurale la tutela dei diritti - e limitando al massimo i rischi di conflitti generazionali e reddituali al suo interno.

In tale ottica, è necessario che gli interventi siano attuati in modo consapevole del quadro complessivo da affrontare, avendo chiaro che, in ragione della **funzione di pubblica rilevanza che l’Avvocatura** esercita, la sua sopravvivenza, vitalità e indipendenza - anche economica - costituiscono un problema di interesse generale che non può che investire - quantomeno anche - le risorse erariali rivenienti dalla fiscalità generale.

Si tratta di interventi che devono articolarsi su tre fronti: **a-** il sostegno diretto, attuato in forma di provvidenze erogate in forma di incentivo a determinate attività; **b-** le agevolazioni finanziarie; **c-** il carico fiscale e contributivo.

Poste queste premesse l’Organismo Congressuale Forense insiste per l’adozione di misure adeguate necessarie per il rilancio della professione in funzione di tutela dei compensi **in prospettiva di breve-medio termine, ma con interventi comunque da approntare in via di immediatezza quali**



- 1) Interventi in tema di **patrocinio a spese dello Stato** (rinvio)
- 2) Creazione di strumenti di credito e/o microcredito finalizzati agli **investimenti** per l'innovazione tecnologica ed informatica negli studi legali, agli investimenti in formazione specialistica forense e quelli relativi alla costituzione di società professionali tra avvocati;
- 3) Reintroduzione di **minimi tariffari inderogabili** per tutte le prestazioni professionali (in regime calmierato sotto la vigilanza del Ministero della Giustizia), in linea con la oramai consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, ovvero rivisitazione dei parametri, garantendo l'effettività **dell'equo compenso**, da estendersi a tutte le pubbliche amministrazioni, all'Agenzia delle Entrate Riscossione e alle aziende medio-piccole (rinvio);
- 4) Rafforzamento della disciplina dell'attività di consulenza legale e assistenza stragiudiziale destinata **all'esclusiva competenza forense**, in quanto funzionale e propedeutica alla tutela dei diritti ancorché non direttamente collegata alla difesa in giudizio

Dopo la crisi epocale del 2008 il lavoro professionale, investito con violenza dalla pandemia, appare per larga parte povero o addirittura al limite della sussistenza. Per gli avvocati così come per gli altri lavoratori iscritti agli Ordini non esistono ancora concreti ammortizzatori sociali che possano sostenerli in questo mutamento generale dell'economia: in mancanza di strumenti generalizzati di welfare familiare, è enorme numero di lavoratori autonomi che rischiano di entrare direttamente e senza mezzi termini nel vortice della povertà

Diventa centrale, pertanto, il tema degli **ammortizzatori sociali** che, per quanto riguarda le imprese, sono in parte a carico della **fiscalità generale**, al pari di quanto avviene per le prestazioni assistenziali e previdenziali a carico dell'INPS, ma che per le categorie del lavoro autonomo richiede un diverso approccio sia riguardo ai tipi di intervento che in relazione alle forme e modalità del loro finanziamento.

La ministra del Lavoro, nel 2020, aveva costituito una Commissione per la riforma degli ammortizzatori sociali. Caduto il governo e mutato il vertice del dicastero del Lavoro, dato il mutato quadro sociale ed economico, il nuovo Ministro, pur senza recepire la bozza di riforma già predisposta dalla Commissione, ha condiviso la necessità di rivedere il sistema di welfare, ispirandosi come il suo predecessore al principio del cd. "universalismo differenziato" delle tutele, modulandone le prestazioni in base alle categorie, alle tipologie



di contratti e ai settori produttivi (con riferimento sia agli ammortizzatori in costanza di lavoro che a quelli da predisporre in caso di interruzione o perdita del lavoro): un sistema di protezione universale in grado di garantire una soglia minima di reddito a tutte e tutti, a prescindere dalla condizione occupazionale, dal settore e dalla tipologia di lavoro, sia esso in forma subordinata o autonoma, da prevedersi quindi anche per i liberi professionisti. La logica di finanziamento di questa ipotetica nuova forma di welfare forma oggetto, ovviamente, di scelte sostanzialmente politiche, in considerazione delle diverse esigenze: da un lato quella di non gravare ulteriormente, con meccanismi puramente assicurativi, sulle risorse a disposizione dei lavoratori impoveriti; dall'altra quella di preservare la stabilità e l'autonomia delle casse di previdenza private.

Per le professioni iscritte alla gestione separata INPS, viste le diseguaglianze rispetto alle tutele sociali riservate al lavoro subordinato, su proposta del CNEL è stato introdotto, in via sperimentale per il biennio 2021, un ammortizzatore sociale generale **finanziato** mediante aumento della contribuzione previdenziale di tali categorie di lavoro e finalizzato a tutelarne il reddito nei momenti di flessione dell'attività economica denominato "*indennità straordinaria di continuità reddituale ed operativa*" in acronimo ISCRO.

L'approccio sin qui seguito con riguardo all'estensione delle tutele proprie degli ammortizzatori sociali ai lavoratori autonomi – con particolare con riferimento all'ISCRO per quanto attiene alle professioni - appare inadeguato e inconsapevole delle conseguenze di sistema indotte, da un lato, dalla grave crisi economica generalizzata e persistente negli anni, e dall'altro dalle peculiarità e differenziazioni dei vari sistemi previdenziali cui afferiscono i lavoratori autonomi.

Sotto questo profilo, l'introduzione di strumenti simili, a favore dei professionisti iscritti alle rispettive casse previdenziali, dovrà essere opportunamente graduato quanto al relativo peso, che **deve essere tale da non snaturare l'autonomia delle rispettive casse previdenziali e nel contempo deve garantire la tenuta dei conti attuariali.**

**Sulla base di tali premessa, le ipotesi di soluzione del problema possono muoversi, alternativamente, su due direttrici diverse e alternative:**

- a- **La previsione di un generale strumento di sostegno alla crisi dei redditi, che esuli dalla sfera assicurativo/assistenziale e venga disciplinato con "strumento universale di sostegno al reddito" (cosiddetto "reddito di ultima istanza") correlato a situazioni di particolari e specifiche situazioni di crisi reddituale;**



b- In alternativa, ove si intendesse (o dovesse) mantenere la struttura assicurativo/previdenziale di tali strumenti, al fine di garantirne la sostenibilità da parte delle casse previdenziali conservandone la piena autonomia, provvedere alla eliminazione della doppia imposizione che, in palese violazione dei principi costituzionali in materia fiscale, grave sui rendimenti delle stesse casse, che si impegnerebbero a destinarne i proventi al fine del sostegno a dette misure: in tal caso, sarebbe altresì necessario eliminare la tassazione delle prestazioni assistenziali, anche per il rispetto ai principi di solidarietà sociale ed economica sottesi all'intero impianto della nostra Costituzione per come sanciti nei "Principi Fondamentali" e, a tacer d'altro, negli artt. 36 e 53 (sia sotto il profilo della capacità contributiva che sotto quello della mutualità sotteso al regime di progressività fiscale).

\* \* \* \* \*

Con più specifico riferimento al regime fiscale del professionista, segue la trattazione di temi puntuali.

### 1. La riforma fiscale in itinere - La Flat Tax - Le società tra avvocati

In occasione della riforma dell'irpef che appare essere finalmente *in itinere* L'Organismo Congressuale Forense esprime la propria convinzione che debba essere avviata una riforma del sistema tributario in primo luogo con un **miglioramento della tecnica legislativa** della norma in sé, troppe volte frutto di esigenze contingenti, sparsa nelle fonti più varie, dalla formulazione spesso deficitaria ed improvvisata, dettata al di fuori del quadro sistematico e perciò tanto più foriera di problemi interpretativi.

Alla razionalizzazione del sistema può giovare un'opera di raccolta e riordino delle norme in un contesto unitario, quando non di codificazione vera e propria.

Ciò posto, nel merito è auspicabile un progetto di riforma fiscale che torni a realizzare una progressività reale del sistema. Da più parti sono state effettuate analisi da cui risultano che gli attuali livelli di imposizione fiscale non sono più sostenibili per i liberi professionisti, e ciò in considerazione anche del generale impoverimento economico delle categorie professionali dovuto alla crisi che ha colpito tutte le professioni regolamentate.



Apprezzabili sono le voci che si sono levate da più parti circa la necessità della **rimodulazione degli scaglioni e delle aliquote** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in modo da evitare l'eccessivo peso che si determina sui redditi medi o medio bassi (nei quali si colloca gran parte della classe forense, a carico della quale è comunque in corso un fenomeno evidente di proletarizzazione), realizzando una equità verticale, preferibilmente con aliquota progressiva "continua"<sup>1</sup>.

Peraltro molti ritengono che l'alleggerimento del peso sui redditi medi avrebbe di per sé effetto propulsivo dell'economia ed anche, nel medio periodo, di contrasto all'economia sommersa<sup>2</sup>.

Unitamente alla razionalizzazione del prelievo urge un'opera di **semplificazione degli adempimenti burocratici gravanti sui professionisti**. Le incombenze formali gravano significativamente soprattutto sul professionista lavoratore autonomo di medie dimensioni che non gode di alcun ausilio per la presenza della flat-tax previsto come regime permanente (e non temporaneo a favore di chi sia all'inizio della professione), vista anche la mancata estensione del regime *de quo* alla fascia fino a € 100.000.=. A fronte del rinnovato incremento degli incombenti e dei costi gravanti sui professionisti (obbligo di POS; fatturazione elettronica e conservazione a norma), appaiono necessarie norme almeno di semplificazione degli adempimenti dello studio professionale: la fatturazione elettronica, che ha costituito di per sé un nuovo costo e comporta un nuovo (aumentato) impegno burocratico da parte del professionista, rappresenta obbligo che può essere **alleggerito a "costo zero"** e senza alcun danno agli interessi dell'erario ed alle attività di controllo e

---

<sup>1</sup> Tutti gli osservatori hanno evidenziato il meccanismo di erosione che si registra nello scaglione a partire dai 28.000 per effetto del "salto di aliquota".

<sup>2</sup> Andrebbero svolte alcune riflessioni in tema di quantificazione dell'evasione fiscale. Ogni sistema di calcolo appare frutto di modelli economico-matematici largamente perfettibili. Il modello che utilizza il confronto fra domanda di lavoro (*ex lato* imprese) e offerta di lavoro (*ex lato* famiglie) comporta a giudizio di chi scrive una sovrastima dell'evasione delle imprese perché non intercetta il lavoro "nero" offerto proprio dalle famiglie. Il modello che utilizza per la quantificazione dell'evasione la percentuale desunta dai controlli rapportata alla totalità degli operatori economici è deficitario per il fatto che i controlli – dato da cui si muove – non sono proiettati ad un controllo statistico ma volti ad individuare l'evasione ove essa è recuperabile, e quindi risente della preselezione dei controllati, di nuovo sottostimando l'evasione posta in essere da categorie di impresa non destinatarie dei controlli e dalle famiglie. Per alcuni di questi concetti: **Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti - Ilaria Palmieri - Marzo 2004 - Documenti di lavoro Ufficio Studi** (<http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi>).



verifica. Invero il termine di soli 12 giorni per l'emissione del documento è molto ristretto e comporta la presenza continuativa di un operatore o del titolare presso la sede (onde evitare il ritardo nella fatturazione) e ciò è gravoso soprattutto per le attività meno strutturate. Va eliminato altresì l'obbligo di accettare pagamenti effettuati attraverso carte di debito e di credito che costituisce un ulteriore costo per gli studi.

Alcune considerazioni in tema di equità orizzontale. E' noto che i regimi sostitutivi comportano erosione alla progressività del sistema e come tali sono da considerarsi elementi che allontanano dalla c.d. equità sostanziale.

Tuttavia l'Organismo Congressuale Forense ritiene che appare assolutamente necessario mantenere un regime di tipo "flat tax" per imprenditori e professionisti "medio-piccoli" o "piccoli" quantomeno con riferimento ad un **regime temporaneo** per la fase di avviamento<sup>3</sup> – e necessita anzi **l'estensione dello stesso regime alle forme associate di lavoro**, *mutatis mutandis* con opportuna modulazione<sup>4</sup>: non solo perché la piccola impresa ed i piccoli professionisti fra cui, statisticamente si collocano la gran parte degli studi legali, versa in una situazione contingente assai difficile, ma perché non è equiparabile *tout court*, **in termini di giustizia orizzontale**, il lavoro dipendente (che non ha impiego di capitali e di rischio) al lavoro della piccola impresa (artigiano) o del piccolo professionista che *non gode di minimi*

---

<sup>3</sup> Nel quadro testé delineato il regime fiscale c.d. del forfait determina un minor onere fiscale a carico dei professionisti-contribuenti più deboli, nonché significative semplificazioni degli adempimenti degli obblighi contabili, sia ai fini delle imposte sui redditi, sia ai fini IVA. Si ricorda che con la Decisione di esecuzione del Consiglio UE del 15 Novembre 2013, lo Stato italiano era stato autorizzato, ai fini IVA, ad estendere la misura del c.d. forfait anche a fatturati fino a 65.000,00 euro e, a determinate condizioni, anche a fatturati fino ad un importo di 100.000,00 euro di volume d'affari.

<sup>4</sup> In relazione al *decreto fiscale 2020* il documento unitario CNF OCF e Cassa di Previdenza indicava l'opportunità di introdurre delle modifiche alla causa di esclusione di cui al comma 57 lettera d), dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, costituita dalla partecipazione in società di persone, associazioni e imprese familiari: ciò disincentiva le aggregazioni professionali. Si proponeva un particolare regime per le società di persone o le associazioni che aderiscano al regime forfettario con un diverso testo del comma 54 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nei seguenti termini: "*I contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfettario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89 del presente articolo, se nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000 ovvero le società di persone o associazioni professionali se nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 50.000 per ogni socio o associato*" e del successivo comma 57, lettera d): "*gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, salvo quelle di cui al precedente comma 54, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni*".

*salariali garantiti*<sup>5</sup>, che non può far conto di forme assistenziali (malattia, infortunio)<sup>6</sup>, non gode al diritto di ferie economicamente garantite né di alcun ammortizzatore sociale nel caso di cessazione dell'attività. In altre parole, se da un punto di vista astratto si conviene che le diverse tipologie di reddito non possono essere sottoposte ad una tassazione in termini quantitativi (aliquote) diversificata, è anche vero che il reddito in capo ad artigiano, professionista e piccola impresa – che viene peraltro nel regime della flat tax determinato mediante la forfetizzazione dei costi – deve essere idoneo a supplire (permettendo accantonamenti che si possono tradurre negli strumenti tecnici di **deduzione dal reddito o detrazioni**) ai rischi, che per il lavoro dipendente sono a carico degli ammortizzatori sociali, ed alle diverse tutele cui il piccolo imprenditore deve far fronte in autonomia.<sup>7</sup> Per contro e specularmente, l'equità orizzontale in relazione ai "redditi da lavoro" richiederebbe anche il superamento delle attuali detrazioni decrescenti, differenziate per redditi da lavoro dipendente, da pensione e da lavoro autonomo.

Va definitamente chiarita l'esclusione dalla base imponibile **Irap** dei proventi derivanti dalle attività intellettuali – questione che ha dato origine ad una molteplicità di pronunce contrastanti.

Per le **società tra avvocati** (STA) costituite nelle forme delle società di capitali e di società cooperativa e di cui all'art. 4 bis L. 247/2012 urge la chiarificazione normativa della natura del reddito quale reddito di lavoro autonomo<sup>8</sup> e l'introduzione di un **regime opzionale** di determinazione del reddito *secondo il criterio di cassa* di cui all'articolo 66 del Testo unico

---

<sup>5</sup> Non gode neppure di tariffe minime. Da tempo i professionisti chiedono la reintroduzione dei minimi tariffari, perfettamente legittimi anche alla luce della giurisprudenza europea che consente agli Stati l'introduzione di deroghe all'obbligo di eliminare ogni limite alla concorrenza: la Corte ha applicato una valutazione caso per caso, perché non si può escludere che una tariffa determinata secondo onorari minimi fissi, in alcuni contesti, come il mercato italiano, con «un numero estremamente elevato di avvocati iscritti ed in attività», serva a evitare che la concorrenza si traduca nell'offerta di prestazioni al ribasso e il rischio «di un peggioramento della qualità dei servizi forniti» (5.12.2006 - C 94/04 e C 204/04). La sentenza 4.7.2019 - C 377/17 nega la legittimità delle tariffe minime per architetti ed ingegneri in Germania perché non si tratta di prestazioni riservate ad una professione regolamentata o a prestatori che hanno dimostrato idoneità a fornire le dette prestazioni.

<sup>6</sup> L'assistenza indennitaria della Cassa Forense riguarda solo eventi eccezionali di malattia o infortunio di notevole limite dimensionale. Non tutela la quotidianità del lavoratore, non compensa la perdita di chance e di avviamento.

<sup>7</sup> Sotto questo versante, si ricorda anche l'importanza del progetto di legge afferente l'impedimento del professionista (pdl 1464 – De Bertoldi).

<sup>8</sup> Come noto si scontrano al momento l'interpretazione di Agenzia delle Entrate che qualifica il reddito come reddito d'impresa (circolare 35/E/2018) e la posizione della Suprema Corte, che ha qualificato il reddito invece come di lavoro autonomo con una recente sentenza (in tema di Stp) 7407/2021.



delle imposte sui redditi, attualmente applicabile dalle sole imprese minori soggette al regime di contabilità semplificata, in quanto la natura dell'attività svolta comporta *natura sua* il riferimento al criterio di cassa tipico delle professioni. Urgono chiarimenti in relazione alla neutralità delle operazioni di conferimento dello studio individuale o associato nella società tra professionisti e delle altre operazioni straordinarie aventi le medesime finalità ed alla deducibilità dei contributi previdenziali da parte dei soci.

## 2. Gli "ISA"

In plurime sedi l'Organismo Congressuale Forense ha chiesto, proponendo modifiche ai testi di legge che si sono succeduti, adeguati ristori per la categoria degli Avvocati e per i professionisti in genere e, con riferimento specifico agli ISA, ha ribadito la necessità di una sospensione dello strumento per l'anno 2020, segnato dall'emergere della pandemia mondiale, ed altresì per il 2021 nel quale non solo non vi si è avviata una veloce risoluzione del periodo di emergenza sanitaria ma al contrario si renderanno ancora più evidenti gli effetti di crisi economica generati dalle prolungate e diversamente articolate limitazioni agli spostamenti ed all'esercizio delle attività economiche.

In tal contesto, pensare a rimaneggiamenti del sistema statistico ISA con l'introduzione di nuovi fattori di valutazione ed a limitate cause di esclusione, così come previsto dall'art. 149 del Dl. 34/2020 c.d. Decreto "Rilancio" appare ora radicalmente insufficiente e deve dirsi, in allora, frutto di una solo parziale conoscenza e conseguente sottovalutazione del fenomeno e delle sue conseguenze economiche. Si chiede dunque che il fattore pandemico sia considerato *tout court* causa sufficiente ad integrare fattore straordinario che rende inapplicabile qualsivoglia valutazione statistica fondata sulla regolarità e normalità dei dati e dei comportamenti economici, così come del resto ai sensi dell'art. 9 bis L. 50/2017 comma 6 lett. A) è previsto per ogni condizione di "non normale svolgimento dell'attività".

Si fa anche presente che se il 2020 è stato segnato dall'emergere della pandemia, gli effetti economici sono destinati a permanere ed anzi a manifestarsi nella loro ampiezza alla distanza (già studi economici hanno annunciato che il livello del 2019 sarà raggiunto nel 2023 o nel 2025 mentre le previsioni sulla crescita nel 2021 oscillano tra il -10 e -15% con punte



intorno al 20% per le attività di consulenza ed assistenza legali - fonte bollettino ISTAT secondo trimestre 2020).

Due considerazioni si possono svolgere sul punto.

In via preliminare si torna a ricordare come il meccanismo di produzione di servizi posto in essere dalla libera professione è regolato dal **regime di cassa** ed è caratterizzato dal normale incasso di compensi **a distanza**, anche notevole, rispetto all'inizio o all'esecuzione dell'attività.

Questo fattore è stato tanto più evidente nel periodo di lockdown e nei periodi immediatamente successivi - prima di solo parziale e stentata ripresa dell'attività giudiziaria e poi di nuovi stalli e rallentamenti - in quanto gli studi legali e professionali in genere hanno per un verso continuato a porre in essere le prestazioni necessarie per incarichi già acquisiti e per altro verso si sono sostenuti incassando in una certa misura compensi per attività eseguite anche in periodi di tempo anteriori. Statisticamente sono calati i nuovi incarichi così come - a cagione dello stallo della giurisdizione - non sono giunti a conclusione quelli iniziati negli anni precedenti. Ne segue che **nei prossimi anni a partire dal corrente** diverrà evidente un notevole effetto di impoverimento della **fonte** dei compensi cioè dell'insieme delle attività e cause in essere, perché **emunta e non sostituita** da nuovi ingressi. A ciò si aggiunge l'ingravescente situazione di difficoltà economica di tutti i clienti, privati ed imprese, che renderà sempre più difficile l'incasso del compenso a fronte degli incarichi, nuovi e vecchi.

Una seconda osservazione riguarda il diverso impatto delle crisi sugli studi professionali in relazione alla diversa tipologia di struttura.

Premesso che gli ISA per come sono strutturati tendono a giudicare il solo contribuente già emerso e noto al fisco e tendenzialmente più trasparente, cioè quello con una struttura evidente di costi, mentre non sono in grado di intercettare le situazioni di maggiore evasione (perché caratterizzate dall'occultamento dei costi unitamente alla sottrazione dei compensi alla tassazione)<sup>9</sup>, si deve aver ben presente che la crisi ha impattato fortemente proprio sugli studi professionali strutturati, perché caratterizzati da costi fissi - studi che in una certa misura sono stati esclusi anche dall'unica misura ad essi assegnata,

---

<sup>9</sup> Tale per cui il sistema ISA tende a promuovere con punteggi più elevati il contribuente a parità di dichiarazione senza struttura e con pochi costi, ancorché parzialmente occultati.



cioè il reddito di emergenza o che, comunque, anche se assegnatari, non hanno potuto utilizzarla se non in misura del tutto insignificante a ristoro dei costi fissi. In questo contesto, l'ammissione alla cassa integrazione ha in effetti costituito un aiuto agli studi professionali con dipendenti, ma nessuna misura ha invece aiutato lo studio "medio" (medio-piccolo, medio-grande o grande che sia) che ha nella propria struttura come costo rilevante – pesantemente valutato dagli ISA – il compenso attribuito ai collaboratori, che a loro volta sono avvocati tendenzialmente più giovani o meno forti sul mercato. Tali costi, al pari del costo per il lavoro dipendente, non è flessibile o comunque non così flessibile, per motivi - se non si vuole dire o pensare di solidarietà sociale e di rispetto di patti - di conservazione della struttura.

Queste semplici considerazioni rendono inconcepibile l'applicazione di un metodo di valutazione basato sulla regolarità statistica dei comportamenti in un periodo in cui i comportamenti economici sono stati caratterizzati da uno sconvolgimento improvviso per un verso e da una tenace resilienza dall'altro, necessariamente priva di strategia e progettazione.

Nel concreto ed a **regime**, poi permangono tutte le criticità già ampiamente segnalate dalla Categoria nel 2019 che ha comportato, in ultima analisi, la mancata approvazione da parte del CNF, così come da parte di Re.Te Impresa nella seduta del 5.12.2019, fra cui la non significatività del campione assunto ed i criteri di pre-selezione; l'eccessivo peso attribuito a costi ed all'incremento dei costi, soprattutto le spese generali, incrementi spesso non gestibili e non derivanti da scelte del professionista; l'incongruenza del rapporto stabilito fra incremento del costo per lavoro dipendente e l'incremento di compensi attesi (il lavoro dipendente non è proporzionale ai compensi prodotti ma piuttosto agli incombenti burocratici che gravano sugli studi, privacy rinnovata, antiriciclaggio, preventivi obbligatori, fatturazione elettronica); la mancata considerazione della maternità come periodo di non normale attività.

Non ultimo, ma ora ingravescente, l'erroneo riferimento ad una valutazione media della "prestazione equivalente"<sup>10</sup> e la mancata considerazione del fenomeno del co-

---

<sup>10</sup> Tale modifica segna il regresso dello strumento degli ISA ad una valutazione in sostanza fondata sul concetto di tariffa media, ma con approccio assai grezzo (perché indifferenziato) – in un contesto dove non sono previsti però minimi tariffari.



mandato<sup>11</sup>, che non comporta in termini di diritto la duplicazione dei compensi in relazione alle prestazioni per cui i professionisti si sono alternati o vicendevolmente sostituiti e che invece si traduce economicamente in un forte abbattimento *de facto* a cagione del disequilibrio fra la domanda e l'offerta.

### 3. La riforma del processo tributario

Si richiama sul punto il documento già presentato alla Commissione della riforma del processo tributario (**rinvio**).

La riforma del sistema tributario è tassello importante della ripresa del paese: si esprime la convinzione che il settore giustizia anche nel comparto tributario – chiamato ivi a realizzare la tutela di diritti fondamentali del cittadino in rapporto al servizio pubblico ed ai suoi doveri di solidarietà mediante il controllo sull'azione amministrativa di applicazione dei tributi – costituisca parametro essenziale per la valutazione dell'affidabilità del sistema-Italia da parte degli operatori economici, interni ed internazionali.

Unitamente alla **semplificazione** del sistema normativo e burocratico ed alla **razionalizzazione** del prelievo si richiede **certezza ed efficienza** della risposta alla domanda di giustizia del cittadino e dell'impresa.

Non è accettabile come soluzione la tentazione tante volte emersa, quella cioè di rendere più difficoltoso l'accesso (nel senso anche di più costoso) al contenzioso per il cittadino-contribuente in ottica dissuasiva<sup>12</sup> – tenendosi per altro conto che il sistema della riscossione provvisoria rende non attuabile un uso meramente dilatorio del processo –: il processo deve rimanere la sede dell'esercizio di un diritto garantito al cittadino e l'efficienza del sistema giustizia non può passare attraverso la frustrazione del diritto di accedervi degenerando in un mal impostato efficientismo. Rimane fermo il fatto che l'azione amministrativa stessa deve ottenere un più alto tasso di 'accettazione' e ciò potrà essere ottenuto attraverso la summenzionata riforma nel senso della semplificazione della norma a partire dalla tecnica

---

<sup>11</sup> Osservazione questa che fu respinta per erronea comprensione del fenomeno, con richiamo all'orientamento giurisprudenziale solo in parte pertinente ma soprattutto esplicativo del diritto, cioè del dover essere, non dell'essere del comportamento economico nell'equilibrio della domanda e dell'offerta.

<sup>12</sup> Soprattutto per porre rimedio alla situazione della Suprema Corte, che sconta con un eccessivo accumulo l'inefficienza del processo di merito.



di redazione, dell'alleggerimento della complessità ed onerosità degli adempimenti gravanti sul cittadino ed imprese, così come con l'implementazione in atto da tempo degli strumenti di reale *compliance*.

Non può sottacersi che a distanza di oltre 20 anni dall'entrata in vigore dello Statuto dei Contribuenti alcune norme fondamentali improntate al principio di buona fede fra contribuente ed amministrazione sono state ampiamente derogate, ed altresì oggetto di sistematica interpretazione restrittiva (si pensi all'art. 3 quanto alla retroattività ed ai termini perentori; all'art. 10 quanto alla buona fede ed all'errore scusabile, all'articolo 12 sia quanto al termine massimo della verifica che alla problematica del contraddittorio previo) quando non semplicemente mai rese operative per assenza dei provvedimenti applicativi (art. 8: compensazione).

E' tempo dunque che sia avviata e **compiuta la riforma strutturale del processo tributario**, secondo i principi della **professionalità** ed **indipendenza** del Giudice: essendo di fatto la giustizia tributaria di merito organizzata sulla in sé meritoria dedizione -in *part time*- di soggetti professionisti o giudici in attività o -in libero apporto- di professionisti o giudici in pensione sotto il primo profilo e, sotto il secondo, mediante l'inquadramento del giudice e del personale di segreteria della Direzione della Giustizia tributaria nel Ministero dell'Economia, in parallelo alla Direzione agenzie ed enti della fiscalità che coordina l'attività dell'Agenzia delle Entrate. Si tratta di un *unicum* nel panorama italiano, anche in riferimento alla giurisdizione più prossima a quella tributaria – quella amministrativa.

I capisaldi della riforma dovranno essere la realizzazione del **giusto processo** a partire dall'autonomia ed indipendenza, anche come necessaria apparenza, del Giudice tributario dal Ministero dell'Economia e dal reclutamento tramite **concorso apposito** e dunque dalla **professionalizzazione del Giudice**, con il corrispondente adeguato **riconoscimento economico** e la correlata formazione con **aggiornamento professionale**, specialistico e continuo.

A cura del Gruppo Effettività compenso - Fiscalità

Approvato dall'Assemblea del 1 luglio 2021