



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

Fiscalità d'Impresa

Roma, 04/08/2023

Prot. 0006052

Com. n. 54

Oggetto: Approvazione definitiva del Disegno di Legge Delega al Governo per la riforma fiscale.

Premessa

La Camera dei Deputati ha approvato, in terza lettura, in via definitiva, la Legge Delega al Governo per la riforma fiscale.

Facendo seguito alla nostra nota informativa n. 25 del 21 aprile 2023, con la quale è stato illustrato il contenuto del testo originariamente licenziato dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 16 marzo 2023, e la nota n. 49 del 13 luglio 2023, in cui sono state illustrate le modifiche apportate al testo dalla commissione Finanze della Camera dei Deputati, di seguito, si illustra, il contenuto della Legge Delega, come approvato definitivamente dal Parlamento, rimandando, a una ulteriore e successiva informativa, l'evidenza degli estremi della Legge, così come verrà pubblicata in Gazzetta Ufficiale.

1. Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e i relativi tempi di attuazione (art. 1)

La disposizione dettata dall'articolo 1 assegna al Governo la delega legislativa per la revisione del sistema tributario. Tale revisione dovrà essere attuata entro ventiquattro mesi dall'entrata in vigore della legge in commento - fermo restando l'adozione di nuovi testi unici per tipologia di imposta che invece, dovrà avvenire nell'arco di tempo più ridotto di 12 mesi - attraverso l'emanazione di singoli decreti attuativi, previo parere da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia.

Nel corso dell'iter di approvazione parlamentare, l'articolo in esame è stato modificato al fine di precisare che gli schemi dei decreti legislativi dovranno essere accompagnati da una relazione tecnica che indichi, non solo l'impatto sul gettito, anche in termini di tributi degli enti territoriali e della relativa distribuzione territoriale, **ma anche gli effetti sulla pressione tributaria a legislazione vigente**. A questa si dovrà aggiungere la relazione sull'analisi di impatto della regolamentazione.



L'introduzione di nuove norme dovrà avvenire mediante la modifica o l'integrazione delle disposizioni che già regolano le materie interessate, provvedendo ad abrogare espressamente le norme incompatibili e garantendo il coordinamento con altre leggi dello Stato.

Viene, inoltre, delegato al Governo il compito di adottare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi di cui alla legge in esame, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei suddetti decreti legislativi attuativi.

2. Principi generali del diritto tributario nazionale (art. 2)

Gli obiettivi della delega sono articolati in linee direttrici che accompagnano la totalità degli articoli di cui si compone la legge. Le principali linee direttrici sono quelle descritte nelle lettere a), b), c) e d) del comma 1 dell'articolo in esame.

La prima linea direttrice, contenuta nella lettera a), è stata modificata nel corso dell'iter di approvazione parlamentare, al fine di precisare che lo stimolo alla crescita economica e alla natalità, attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale, così da sostenere le famiglie, i lavoratori e le imprese, deve avvenire **fermi restando i principi della progressività e dell'equità del sistema tributario**. Inoltre, sempre in seguito ad una modifica approvata nel corso dell'iter di approvazione, viene specificato che il sostegno deve essere garantito anche ai **giovani che non hanno compiuto il trentesimo anno di età e, tra le famiglie, il sostegno deve essere garantito in particolare a quelle in cui sia presente una persona con disabilità**.

La seconda linea direttrice, contenuta nella lettera b), consiste, non solo nella prevenzione e riduzione dell'evasione ed elusione fiscale, ma - in seguito ad una modifica approvata nel corso della discussione parlamentare - **anche nel contrasto all'evasione ed elusione fiscale**, attraverso il pieno utilizzo dei dati contenuti nel sistema informativo dell'anagrafe tributaria e di quelli relativi alla fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi. Inoltre, sempre in seguito ad una modifica apportata nel corso dell'iter di approvazione, viene specificato che, **fermo restando il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica e di riduzione del debito, è necessario prevedere la possibilità di destinare alla compensazione della riduzione della pressione fiscale le risorse derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo degli obblighi tributari**.

La terza linea direttrice, contenuta nella lettera c), consiste nella razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario, da attuarsi anche attraverso l'eliminazione dei c.d. "micro-tributi" con gettito trascurabile per l'Erario ed una normativa fiscale degli enti del terzo settore e di quelli non commerciali, nel rispetto dei principi di mutualità, sussidiarietà e solidarietà.



La quarta linea direttrice, contenuta nella lettera d), consiste nella semplificazione degli adempimenti dichiarativi e di versamento a carico dei contribuenti attraverso la riduzione degli oneri documentali, nuove e efficienti forme di erogazione di informazioni e di assistenza e percorsi facilitati di accesso ai servizi per le persone anziane o affette da disabilità.

A seguito dell'iter di discussione parlamentare, è stata aggiunta **un'ulteriore linea direttiva, consistente nella necessità di assicurare la piena applicazione dei principi di autonomia finanziaria degli enti territoriali** (di cui alla legge 5 maggio 2009, n. 42, avente ad oggetto "*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*" e al decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68, avente ad oggetto "*Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario*" e agli statuti speciali per le regioni a statuto speciale e per le province autonome di Trento e di Bolzano). Tale nuova linea direttrice deve trovare attuazione, in specie, con riferimento:

- **al principio generale, contenuto nel comma 2, lett. t) dell'art. 2 della succitata legge n. 42** (che prevede, in estrema sintesi, l'esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo) **e ai principi di manovrabilità e flessibilità dei tributi** (di cui agli artt. 7 e 12 della medesima legge), **in termini almeno equivalenti rispetto a quanto previsto dalla normativa statale vigente;**
- **all'attribuzione dei gettiti da recupero fiscale su tributi e compartecipazioni;**
- **all'attuazione, compatibilmente con gli equilibri di finanza pubblica, del principio di neutralità, ai fini dell'attuazione del federalismo fiscale, della riduzione dei trasferimenti alle regioni a statuto ordinario** (di cui all'articolo 39, comma 3, del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68);
- **alla partecipazione agli indirizzi di politica fiscale, tramite la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica;**
- **allo sviluppo dell'interoperabilità delle banche dati del sistema informativo della fiscalità per la gestione e l'accertamento dei tributi delle regioni, di cui all'art. 7, comma 1, lett. b) della legge n. 42 del 2009** (ai sensi del quale per tributi delle regioni si intendono: i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali; i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale);
- **all'opportunità di considerare le eventuali perdite di gettito rispetto a quanto previsto a legislazione vigente, ai fini dell'adeguatezza dei servizi relativi ai livelli essenziali delle prestazioni e al servizio del trasporto pubblico locale, nel rispetto dei principi indicati dalla giurisprudenza costituzionale e dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196** (trattasi della legge di



contabilità e di finanza pubblica che ha inteso razionalizzare e potenziare il complesso delle regole e delle procedure che presiedono il sistema delle decisioni di bilancio, aggiornandolo alla luce delle novità emerse in tema di *governance* economica europea e del nuovo assetto dei rapporti economici e finanziari tra lo Stato e le autonomie territoriali derivante dall'attuazione del federalismo fiscale);

- **alla garanzia della previsione di meccanismi perequativi in conformità ai principi di cui all'articolo 9 della legge n. 42 del 2009** (che individua principi e criteri direttivi in ordine alla determinazione dell'entità e del riparto del fondo perequativo a favore delle regioni, con riferimento in particolare all'attuazione delle previsioni di cui all'art. 15 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68, relativo all'assetto del federalismo fiscale regionale a regime).

Infine, a seguito di una modifica, approvata nel corso dell'iter di discussione parlamentare, viene precisato che, per la predisposizione dei decreti legislativi, necessari per l'attuazione della legge delega, il Governo può costituire appositi tavoli tecnici tra l'Amministrazione finanziaria, le organizzazioni sindacali, le associazioni di categoria e dei professionisti, **maggiormente rappresentative a livello nazionale** e le associazioni familiari, maggiormente rappresentative a livello nazionale.

3. Principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale (art. 3)

L'attuazione della legge delega deve inoltre, avvenire nel rispetto dei seguenti principi internazionali:

- garantire l'adeguamento del diritto tributario nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'UE;
- assicurare la coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazioni OCSE nell'ambito del progetto BEPS (*base erosion and profit shifting*) nel rispetto dei dell'ordinamento italiano e di quello dell'Unione europea;
- garantire la revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche e giuridiche, come criterio di collegamento personale all'imposizione, nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia. A seguito di una modifica approvata dal Parlamento, viene precisato che **deve essere valutata la possibilità di adeguare la disciplina della residenza fiscale anche all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile;**
- conformare il sistema di imposizione sul reddito a una maggiore competitività sul piano internazionale anche attraverso la concessione di incentivi per i nuovi

investimenti con capitali esteri. Le misure di competitività fiscale per attrarre investitori stranieri, dovranno ovviamente rispettare la disciplina degli aiuti di Stato e del principio della "concorrenza fiscale non dannosa". Con il corollario di "misure idonee a prevenire ogni forma di abuso".

A seguito di una modifica, anche questa approvata nel corso dell'iter discussione parlamentare, è stata prevista la necessità di rispettare due ulteriori principi internazionali.

Innanzitutto, si prevede di recepire la direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 14 dicembre 2022, avente ad oggetto la definizione di un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala, introducendo, tra l'altro;

- **un'imposta minima nazionale, dovuta in relazione a tutte le imprese, localizzate in Italia, appartenenti a un gruppo multinazionale o nazionale e soggette a una bassa imposizione;**
- **un regime sanzionatorio, conforme a quello vigente in materia di imposte sui redditi, per la violazione degli adempimenti riguardanti l'imposizione minima dei gruppi multinazionali e nazionali di imprese e un regime sanzionatorio effettivo e dissuasivo per la violazione dei relativi adempimenti informative.**

Il secondo principio di delega prevede di semplificare e razionalizzare il regime delle società estere controllate (*controlled foreign companies*), rivedendo i criteri di determinazione dell'imponibile assoggettato a tassazione in Italia.

4. Revisione dello statuto dei diritti del contribuente (art. 4)

Con l'articolo in commento, viene delegato al Governo il compito di revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212) con l'obiettivo di rendere le sue disposizioni – a seguito di una modifica approvato durante l'esame in Parlamento - **principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria.**

Mediante la revisione, si consolideranno i principi del legittimo affidamento del contribuente e della certezza del diritto, dando maggiore forza all'obbligo di motivazione degli atti impositivi e alla disciplina degli interpelli.

In particolare, si prevede di:

- rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa;
- valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e quello di certezza del diritto;



- razionalizzare la disciplina degli interpelli, al fine di ridurre il ricorso e riservandone l'ammissibilità alle sole questioni che non trovano soluzione in documenti interpretativi già emanati; inoltre, subordinare, per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, la procedura di interpello alle sole ipotesi in cui non è possibile ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida, oltre che al versamento di un contributo;
- a seguito di una modifica apportata durante l'esame parlamentare, **disciplinare l'istituto della consulenza giuridica, distinguendolo dall'interpello e prevedendone presupposti, procedure ed effetti, assicurando che non ne derivino nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica;**
- prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario;
- prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità;
- prevedere una disciplina generale delle invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione;
- potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone le ipotesi agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi, nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei Conti alla sola condotta dolosa;
- a seguito di una modifica apportata durante l'iter di approvazione parlamentare, **prevedere l'istituzione e la definizione dei compiti del Garante nazionale del contribuente, quale organo monocratico con incarico di durata quadriennale, rinnovabile una sola volta, e la contestuale soppressione del Garante del contribuente, operante presso ogni direzione delle entrate regionale e delle province autonome.**

La disposizione, dunque, pur non trasformando lo Statuto del contribuente in una norma costituzionale, per ragioni di tempi e procedure lunghe, va nella giusta direzione in quanto propone una necessaria rilettura dello Statuto evocata da più anni ma sempre rilevata una pura intenzione, nell'ottica di un rapporto improntato al principio della collaborazione e della buona fede tra fisco e contribuente.

In questo contesto, potrebbe generare qualche perplessità il principio che introduce un contributo per accedere all'istituto dell'interpello, graduato in base alla tipologia del contribuente o al valore della questione. Tuttavia, il gettito derivante dal contributo d'ingresso degli interpelli sarà destinato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle Agenzie fiscali. Formazione che, nelle intenzioni della delega, dovrà essere intensificata e potenziata, proprio nella prospettiva di garantire il rispetto dei principi del legittimo affidamento del contribuente e della certezza del diritto.

5. Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche (art. 5)

Con la disposizione in esame, il Governo viene delegato a revisionare il sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche, secondo principi e criteri di progressiva evoluzione dal sistema attuale a un modello di tassazione con aliquota impositiva unica.

In particolare, è previsto il riordino:

- delle deduzioni dalla base imponibile, degli scaglioni di reddito, delle aliquote di imposta, delle detrazioni dall'imposta lorda;
- dei crediti d'imposta tenendo conto delle loro finalità, con particolare riguardo:
 - alla composizione del nucleo familiare, alla tutela del bene casa (in seguito ad una modifica apportata dal Parlamento, è precisato che **la tutela riguarda sia la casa in proprietà, sia la casa in locazione**) e di quello della salute delle persone, dell'istruzione, della previdenza complementare. Con una modifica apportata durante l'iter di approvazione, viene specificato che, **con riferimento alla composizione del nucleo familiare, è necessario avere particolare riguardo ai nuclei familiari in cui sia presente una persona con disabilità;**
 - agli obiettivi di miglioramento dell'efficienza energetica e della riduzione del rischio sismico del patrimonio edilizio esistente, nonché, in seguito ad una modifica apportata dal Parlamento, **di rigenerazione urbana e rifunzionalizzazione edilizia valutando anche le esigenze di tutela, manutenzione e conservazione dei beni culturali.**

Per favorire la graduale transizione verso la *flat tax*, presumibilmente alcuni interventi verranno realizzati già nel breve periodo, attraverso la riduzione del numero degli scaglioni Irpef - da quattro a tre - e la corrispondente rimodulazione delle aliquote.

Oltre all'intervento su scaglioni e aliquote, viene prevista la revisione delle cosiddette *tax expenditures*, attraverso il riordino di deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta. La delega chiarisce i criteri in base ai quali verrà svolta la riorganizzazione delle spese fiscali precisando che, oltre al principio generale della "finalità" della spesa, saranno considerate con particolare riguardo la composizione del nucleo familiare, i costi sostenuti per la crescita dei figli, la casa, la salute delle persone, l'istruzione, la previdenza complementare, il miglioramento dell'efficienza energetica e la riduzione del rischio sismico del patrimonio edilizio.

Nelle more della suddetta attuazione della revisione dell'intero meccanismo di tassazione del reddito delle persone fisiche, la legge delega prevede il raggiungimento, in modo graduale, dell'obiettivo dell'equità orizzontale, ovvero, semplificando, l'attuazione del

principio secondo cui a parità di reddito deve corrispondere il medesimo carico impositivo.

Ciò dovrà avvenire mediante il perseguimento dei seguenti criteri direttivi generali:

- la progressiva applicazione della medesima area di esenzione fiscale (*no tax area*) e del medesimo carico impositivo IRPEF, indipendentemente dalla natura del reddito prodotto, con priorità per l'equiparazione tra redditi di lavoro dipendente e redditi di pensione;
- il riconoscimento della deducibilità, anche in misura forfettizzata, delle spese sostenute per la produzione del reddito di lavoro dipendente e assimilato, anche in misura forfettizzata;
- la possibilità per il contribuente di dedurre i contributi previdenziali obbligatori in sede di determinazione del reddito di categoria e l'eccedenza dal reddito complessivo;
- l'applicazione di una flat tax incrementale. Con le modifiche approvate dal Parlamento, **la flat tax incrementale - originariamente prevista, in via generalizzata, dal testo del Disegno di Legge Delega presentato dal Governo - è stata sostituita dall'applicazione, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, in misura agevolata, alle retribuzioni corrisposte a titolo di straordinario che eccedono una determinata soglia e sui redditi da lavoro dipendente e assimilati e riferibili alla percezione della tredicesima mensilità. Resta ferma la complessiva valutazione, anche a fini prospettici, del regime sperimentale di tassazione degli incrementi di reddito introdotto, per l'anno 2023, per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni. Tale regime di imposizione dovrà essere applicate anche ai premi di produttività.**

Più in dettaglio, per quanto concerne i primi due punti, le previsioni vanno nella giusta direzione in quanto finalizzate all'eliminazione delle differenze, attualmente esistenti, nella determinazione dell'imponibile fiscale in base a ciascuna categoria, con la conseguenza di generare un carico fiscale diverso a seconda della specifica categoria reddituale (come noto l'area di esenzione fiscale, determinata attraverso l'attribuzione delle detrazioni di cui all'articolo 13 del TUIR, è più ampia se nel reddito complessivo confluiscono redditi di lavoro dipendente rispetto al caso in cui nel reddito complessivo confluiscono redditi da pensione o redditi di lavoro autonomo o altre tipologie di reddito).

Da ultimo, come criterio direttivo generale viene prevista l'inclusione nel reddito complessivo, rilevante ai fini della spettanza di detrazioni, deduzioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, dei redditi assoggettati ad imposte sostitutive e a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche, con esclusione dei redditi di natura finanziaria. Anche tale principio è orientato, positivamente, a superare le differenze di trattamento tra contribuenti in sede di

applicazione di detrazioni o deduzioni fiscali. A legislazione vigente, infatti, per l'applicazione e la determinazione delle agevolazioni fiscali non si tiene conto, salvo che non sia previsto da una specifica disposizione di legge (ad esempio, la cedolare secca sui canoni di locazione), dei redditi assoggettati a regimi sostitutivi o a ritenute alla fonte a titolo d'imposta. Ciò comporta un ulteriore vantaggio per i percettori di tali redditi.

Tanto premesso, nella legge delega si interviene su tutte le categorie di reddito IRPEF in un'ottica di semplificazione e razionalizzazione.

Redditi agrari

La legge, pur confermando l'attuale sistema di tassazione per le attività agricole basato sulla determinazione del reddito sulle risultanze catastali e non su quello effettivo, prevede le seguenti integrazioni:

- l'estensione del regime di imposizione su base catastale alle attività di coltivazione innovative; ciò permetterà di avere regole specifiche per attività oggi molto diffuse, quali *vertical farm* e coltivazioni idroponiche, alle quali oggi si applicano le regole fiscali delle coltivazioni di vegetali su strutture fisse o mobili che, tuttavia, non sempre sono adeguate;
- l'inclusione tra le attività agricole (articolo 2135 del codice civile) dei redditi relativi ai beni, anche immateriali, da coltivazioni e allevamenti a tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici;
- l'aggiornamento annuale, con modalità facilitate e strumenti digitali, delle qualità e delle classi di colture con quelle effettivamente praticate, senza oneri aggiuntivi per i possessori e conduttori dei terreni agricoli;
- la revisione del regime fiscale dei terreni di pensionati e contribuenti che svolgono attività agricole con redditi modesti introducendo entro certi limiti la possibilità di assoggettarli a imposizione semplificata.

Redditi di fabbricati

Per i redditi dei fabbricati viene prevista la possibilità di estendere il regime della cedolare secca, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, agli immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo. Con una modifica approvata durante l'iter di approvazione parlamentare, **è stato precisato che il conduttore deve essere un esercente un'attività d'impresa, un'arte o una professione.**

Redditi finanziari

Per i redditi di natura finanziaria si intende perseguire obiettivi di neutralità ed efficienza del sistema mediante:

- il raggruppamento in un'unica categoria reddituale dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria, assoggettandoli a tassazione mediante il



criterio per cassa con possibilità di compensazione (superamento della tassazione sul maturato);

- la previsione di un'imposta sostitutiva in luogo dell'attuale prelievo a monte a titolo definitivo;
- la previsione di un'imposta sostitutiva sul risultato complessivo netto dei redditi di natura finanziaria realizzati nell'anno solare, con possibilità di riportare le eccedenze negative nei periodi d'imposta successivi a quello di formazione (il risultato complessivo netto imponibile sarà ottenuto sommando algebricamente i redditi finanziari positivi e negativi realizzati nell'anno solare).

A questo regime, tuttavia, ne sarà affiancato un altro opzionale semplificato di riscossione delle imposte, mediante l'intervento di soggetti autorizzati con cui il contribuente intrattiene stabili rapporti. L'opzione libererà il contribuente dall'obbligo di dichiarazione.

Al riguardo, nella delega non è stabilito se anche nel regime opzionale la tassazione si applicherà una volta all'anno sul risultato complessivo netto determinato mediante la somma algebrica dei redditi finanziari positivi e dei redditi finanziari negativi realizzati nell'anno solare oppure avverrà, come attualmente accade nel risparmio amministrato, operazione per operazione. La prima soluzione ha il vantaggio di ridurre la probabilità che si formino minusvalenze da riportare a nuovo, seppur con problematiche di gettito per l'Erario.

Sempre sul versante dei redditi finanziari la delega prevede di:

- revisionare il sistema di tassazione dei rendimenti delle forme pensionistiche complementari prevedendo un'aliquota agevolata in ragione della finalità perseguita;
- applicare un'imposizione sostitutiva agevolata sui redditi di natura finanziaria conseguiti dagli enti di previdenza obbligatoria (per i fondi la tassazione sul rendimento è al 20%, per le casse di previdenza al 26%).

Redditi di lavoro dipendente

Per i redditi di lavoro dipendente è prevista la revisione e semplificazione delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito, con particolare riguardo ai *fringe benefits*. Come anticipato nei succitati principi generali, su questo fronte si prospetta la possibilità per il lavoratore dipendente di poter fruire della deduzione delle spese sostenute per la produzione del reddito. Ciò eliminerebbe l'attuale disparità di trattamento con il lavoratore autonomo a cui è consentito di portare in deduzione i costi sostenuti per la propria attività.

Inoltre, si interverrà sui limiti di non concorrenza al reddito previsti per l'assegnazione dei compensi in natura, salvaguardando le finalità della mobilità sostenibile, dell'implementazione della previdenza complementare, dell'efficientamento energetico, dell'assistenza sanitaria, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali.

Redditi di lavoro autonomo

Con una modifica approvata dal Parlamento, viene stabilito che, **tra i principi e i criteri direttivi per la revisione della tassazione dei redditi di lavoro autonomo, sia annoverata altresì l'attuazione del principio di riduzione degli oneri, con particolare riguardo alle modalità di versamento dell'IRPEF dovuta dai lavoratori autonomi, dagli imprenditori individuali e dai contribuenti, a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale, fermo restando il vigente sistema di calcolo, anche previsionale, del saldo e degli acconti, e realizzando, senza peggioramenti per il contribuente rispetto al sistema vigente e senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, una migliore distribuzione del carico fiscale nel tempo, anche mediante la progressiva introduzione della periodicità mensile dei versamenti degli acconti e dei saldi e un'eventuale riduzione della ritenuta d'acconto.**

Un'altra fondamentale finalità che la riforma fiscale intende perseguire è quella di semplificare e razionalizzare i criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo, al fine di fornire ai professionisti una normativa di riferimento chiara, semplice e coerente, operando, ove necessario, precisi rinvii alle disposizioni riguardanti il reddito d'impresa.

Con la suddetta finalità la legge delega prevede per i professionisti:

- il concorso alla formazione di tale reddito di tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo conseguiti nel periodo d'imposta ad esclusione delle somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute e riaddebitate al cliente, non deducibili dal reddito dell'esercente arte o professione. Il criterio di imputazione temporale dei compensi deve essere allineato a quello di effettuazione delle ritenute da parte del committente;
- l'eliminazione della disparità di trattamento tra acquisto in proprietà e in *leasing* degli immobili strumentali e di quelli adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente;
- la riduzione delle ritenute operate sui compensi degli esercenti arti e professioni che si avvalgono in via continuativa e rilevante dell'opera di dipendenti o di altre tipologie di collaboratori;
- la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti.



Con il primo intervento, in un'ottica di semplificazione, verrebbero attratti all'interno del reddito di lavoro autonomo tutti gli importi e i valori conseguiti a qualsiasi titolo nell'esercizio dell'attività artistica e professionale, con l'esclusione dei rimborsi delle spese sostenute dal professionista e poi addebitate al cliente, somme che, corrispondentemente, non potrebbero essere dedotte dal reddito imponibile. Si ribalterebbe, quindi, l'attuale quadro normativo che, al contrario, prevede che i rimborsi concorrano alla formazione del reddito del professionista e le relative spese possano essere integralmente dedotte.

Attualmente per gli esercenti arti e professioni è prevista la possibilità di dedurre i canoni di *leasing* afferenti gli immobili strumentali per un periodo non inferiore a 12 anni, mentre non è riconosciuta la deducibilità delle quote di ammortamento se gli stessi immobili sono acquisiti in proprietà. Il secondo intervento dovrebbe portare al superamento di tale disparità consentendo anche ai professionisti di dedurre gli ammortamenti sugli immobili strumentali e a uso promiscuo.

Il terzo intervento risponde all'esigenza di superare le criticità generate dall'applicazione delle ritenute d'acconto del 20% sui compensi dei professionisti che, spesso, determinano posizioni sistematicamente a credito (generalmente ciò si verifica quando l'incidenza delle spese risulta significativa, ovvero quando ci si avvale in via continuativa e rilevante di dipendenti e collaboratori). Pertanto la delega prevede che in tali casi si applichi una ritenuta ridotta.

Reddito d'impresa

Nella legge delega vi è la previsione di un'ampia e sistematica revisione della determinazione del reddito d'impresa.

Con l'obiettivo di rendere più neutrale il sistema impositivo rispetto alla forma giuridica con cui si intende esercitare un'attività, viene previsto un regime opzionale di tassazione per le imprese in contabilità ordinaria. In caso di esercizio dell'opzione in esame, il reddito d'impresa di tali soggetti non concorre per trasparenza (art. 5 del TUIR), alla formazione del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nel periodo d'imposta di competenza ma viene assoggettato a un'imposta ad aliquota proporzionale allineata con quella dell'IRES (attualmente pari al 24%), ferma restando la partecipazione alla formazione del reddito complessivo degli utili prelevati dall'imprenditore e di quelli distribuiti ai soci.

Il nuovo regime di tassazione favorirà la capitalizzazione delle imprese soggette all'IRPEF evitando che i redditi non prelevati ma lasciati in azienda concorrano, in ogni caso, come avviene oggi con il suddetto regime della trasparenza fiscale, alla tassazione progressiva IRPEF.

Come noto, per risolvere la suddetta problematica già la Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, commi 547 e 548, della legge n. 232 del 2016) aveva istituito l'IRI, di cui all'art. 55-

bis del TUIR ("Imposta sul Reddito delle Imprese"). Tuttavia, l'applicazione del regime fu, dapprima, rinviata al 1° gennaio 2018, e, poi, abrogata dalla Legge di Bilancio 2019.

In analogia con l'IRI, il nuovo regime previsto dalla legge delega è facoltativo e applicabile alle sole imprese in regime di contabilità ordinaria. Tuttavia, in attesa di conoscere come le disposizioni delegate disciplineranno l'opzione, il meccanismo dovrebbe differenziarsi da quello ipotizzato dal citato art. 55-bis del TUIR. In questa norma, infatti, la doppia tassazione società-socio veniva evitata considerando deducibili dal reddito d'impresa le somme prelevate dai soci o dall'imprenditore individuale, "restituendo" così l'imposta versata dalla società, in modo che sulle persone gravasse la sola IRPEF. Il meccanismo previsto dalla legge delega prevede, invece, che l'imposta pagata dall'impresa sia scomputata dall'imprenditore o dal socio al momento della tassazione dei prelievi, secondo un meccanismo che ricorda il credito d'imposta sui dividendi della vecchia IRPEG.

Inoltre, non è chiaro come verranno disciplinati il trattamento degli utili e delle perdite precedenti all'applicazione del regime, il riporto delle perdite in costanza di regime e, al momento dell'uscita, l'imposizione sui prelievi operati dopo l'uscita dal regime sugli utili prodotti nella sua vigenza.

Infine, andrà specificato se l'opzione ha effetto solo ai fini reddituali o si estende anche in ambito contributivo.

Redditi diversi

Per i redditi diversi si intende:

- rivedere il criterio di determinazione delle plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria;
- prevedere un'imposta sostitutiva sulla rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni, anche edificabili, con possibilità di stabilire aliquote differenziate in ragione del periodo di possesso del bene;
- introdurre una disciplina sulle plusvalenze conseguite al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa dai collezionisti di oggetti d'arte, antiquariato o collezione, escludendo i casi in cui è assente l'intento speculativo, compresi quelli di plusvalenza relativa a beni acquisiti per successione o donazione, nonché - a seguito di una modifica approvata dal Parlamento - **esonero i medesimi da ogni forma dichiarativa di carattere patrimoniale.**

Nel complesso è da ritenere positivo che si affronti il nodo di una riforma complessiva dell'IRPEF - all'insegna della conferma del principio di progressività e con obiettivi di equità orizzontale - agendo sui versanti della riduzione delle aliquote e degli scaglioni di reddito, di una *no tax area* senza disparità tra lavoro dipendente e pensionati, ma anche tra questi e il lavoro autonomo, e perseguendo una progressiva estensione della *flat tax*.

6. Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti (art. 6)

Tra gli obiettivi da perseguire con i decreti legislativi cui è delegato il Governo, vi è la revisione dell'IRES con la duplice finalità di:

- favorire la competitività delle imprese;
- semplificare le modalità di determinazione del reddito d'impresa.

Con riguardo al primo punto, viene prevista una riduzione dell'aliquota IRES in caso di impiego in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, e in nuove assunzioni, ovvero in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili, nei due periodi d'imposta successivi alla sua produzione. In particolare, si applicherà la suddetta riduzione dell'aliquota IRES qualora vengano rispettate, entro i due periodi d'imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito, entrambe le seguenti condizioni:

- a) una somma corrispondente, in tutto o in parte, al detto reddito sia impiegata in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, e in nuove assunzioni;
- b) gli utili non siano distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa.

Se c'è la distribuzione o il prelievo da parte dell'imprenditore il reddito dovrebbe essere assoggettato a un'aliquota pari alla differenza tra quella ordinaria e quella ridotta già applicata (tassazione progressiva come accade per i soci delle società di capitali).

Con una modifica approvata dal Parlamento viene prevista, in alternativa alle disposizioni relative agli investimenti e alle nuove assunzioni, per le imprese che non beneficiano della riduzione IRES, la possibilità di **fruire di eventuali incentivi fiscali riguardanti gli investimenti qualificati, anche attraverso il potenziamento dell'ammortamento, nonché di misure finalizzate all'effettuazione di nuove assunzioni, anche attraverso la possibile maggiorazione della deducibilità dei costi relativi alle medesime.**

Come anticipato nel secondo punto, la revisione dovrà mirare alla razionalizzazione e alla semplificazione dei regimi di riallineamento tra valori fiscali e contabili, al fine di prevedere una disciplina omogenea e un trattamento uniforme per tutte le fattispecie rilevanti a tal fine. In tal modo, evitando la gestione di un oneroso doppio binario civilistico e fiscale, si auspica una riduzione degli oneri a carico delle imprese e una meno onerosa attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Nell'ottica della richiamata razionalizzazione, la legge delega prevede, inoltre, in ragione della crisi economica degli ultimi anni, la revisione della disciplina di deducibilità degli interessi passivi anche attraverso l'introduzione di apposite franchigie.

Si ricorda che l'attuale meccanismo prevede che gli interessi passivi delle società di capitali siano deducibili nei limiti del 30% del risultato operativo lordo (ROL) risultante dal conto economico e valorizzato secondo regole fiscali. L'importo non dedotto, perché superiore al tetto, può essere riportato a nuovo e recuperato solo se negli anni seguenti si verifica un'eccedenza di segno contrario. Per molte imprese sottocapitalizzate o, comunque, con redditività operativa cronicamente scarsa, questo sistema finisce per rendere indeducibili *sine die* gli oneri finanziari, generando un incremento del tax rate effettivo. Per tale ragione, la delega per la riforma fiscale prevede di introdurre franchigie, sotto le quali gli oneri finanziari sfuggono ai limiti del risultato operativo lordo. E' opportuno che le predette franchigie vengano introdotte, in particolare, per le imprese che operano esclusivamente in Italia, per evitare fenomeni evasivi.

Un altro cambiamento è poi previsto in merito alla necessità di riordinare il regime di compensazione delle perdite fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti a operazioni straordinarie o al consolidato fiscale, attenendosi, in particolare, ai principi europei.

Sotto quest'ultimo aspetto si dovrà agire mediante:

- una revisione del regime delle perdite nel consolidato, al fine di evitare le complessità derivanti dall'attribuzione di quelle non utilizzate dalla consolidante all'atto dell'interruzione o della revoca della tassazione di gruppo;
- tendenziale omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali;
- modifica della disciplina del riporto delle perdite nell'ambito delle operazioni di riorganizzazione aziendale, non penalizzando quelle conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario, e revisione del limite quantitativo rappresentato dal valore del patrimonio netto e della nozione di modifica dell'attività principale esercitata;
- definizione delle perdite finali ai fini del loro riconoscimento secondo i principi espressi dalla giurisprudenza eurounitaria.

7. Principi e criteri direttivi per la revisione dell'IVA (art. 7)

L'armonizzazione dell'IVA alla disciplina comunitaria rappresenta uno dei passaggi fondamentali della legge delega di riforma fiscale anche al fine di superare incertezze applicative sorte nel tempo.

Aliquote

In primis, la revisione dovrà avvenire mediante la razionalizzazione del sistema di gestione e di applicazione dell'imposta con particolare riferimento al numero e alle

aliquote secondo i principi della direttiva 2006/112/CE, al fine di prevedere una tendenziale omogeneizzazione del trattamento IVA per i beni e i servizi simili.

Potranno essere individuati mediante una riscrittura della Tariffa allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, i beni e i servizi cui applicare aliquote IVA agevolate richiamandosi alla nomenclatura combinata doganale o alla classificazione statistica.

Sotto tale profilo sarebbe opportuno che i decreti attuativi tenessero conto dei casi in cui, il riferimento alla pura classificazione doganale ha portato a distorsioni nel sistema (ad esempio per le zucche: con IVA al 4% se commestibili, e al 22% se solo ornamentali).

Seguendo le indicazioni della recente Direttiva europea 2022/542 del 5 aprile 2022, nel razionalizzare il sistema dell'IVA si potrà introdurre un'aliquota zero, cioè un'esenzione con diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti di determinati beni (ipotizzabile, ad esempio, su alimenti e beni di prima necessità). Si ricorda che la Direttiva prevede, inoltre, un'aliquota ordinaria pari ad almeno il 15%; due aliquote ridotte pari o superiori al 5%; un'aliquota minima, inferiore al 5% sulle vendite di un ristretto elenco di beni e servizi.

Tanto premesso, è necessario che la semplificazione e la razionalizzazione delle aliquote IVA non si traduca, in alcun modo, in inasprimenti della tassazione indiretta sui consumi di beni e servizi.

Operazioni esenti

La legge delega dovrà essere l'occasione per rivedere, poi, la disciplina delle operazioni esenti, anche individuando le operazioni per le quali i contribuenti possono optare per l'imponibilità. L'obiettivo è quello di razionalizzare e riscrivere le regole sulla facoltà di optare per la tassazione in luogo dell'esenzione come, ad esempio, nel settore immobiliare, in cui l'opzione già esiste, ma con tante deroghe che la rendono difficile da applicare, concorrendo a distorsioni di mercato.

Detrazione

L'armonizzazione dovrà, inoltre, proseguire mediante modifiche alla disciplina della detrazione. Su questo fronte si prevede di consentire al soggetto passivo di limitare l'applicazione del pro-rata di detraibilità ai soli beni e servizi a uso promiscuo, utilizzati, quindi, sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni esenti, e di operare negli altri casi la detrazione secondo un criterio analitico di afferenza dei beni e dei servizi acquistati alle singole operazioni sulla base della natura delle operazioni stesse.

Per effetto del principio di delega, dunque, verrà meno l'obbligatorietà del pro-rata generale, che potrà, comunque, continuare ad essere applicato qualora il contribuente lo ritenga utile.

Il secondo correttivo della disciplina della detrazione, riguarda specificamente il settore immobiliare nell'ambito del quale l'esercizio della detrazione è attualmente escluso [art. 19, bis 1, lettera i), del D.P.R. n. 633 del 1972] in relazione all'IVA dovuta sull'acquisto, sulla locazione, sulla gestione e sul recupero di fabbricati abitativi per le imprese diverse da quelle che svolgono in via esclusiva o prevalente attività edilizia nel settore abitativo.

Tale indetraibilità oggettiva dovrà, pertanto, essere rivista al fine di rendere anche in questo settore, l'esercizio della detrazione coerente con la normativa europea.

Infine, per quanto attiene al termine entro cui può essere esercitata la detrazione, l'articolo in esame prevede che per i beni e i servizi acquistati o importati, per i quali l'esigibilità dell'imposta si verifica nell'anno precedente a quello di ricezione della fattura, il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta. Potrà, pertanto, essere superata l'attuale previsione dell'articolo 1, primo comma, del D.P.R. n. 100 del 1998, in base alla quale la detrazione non può essere esercitata nel periodo in cui l'imposta è diventata esigibile ma in quello in cui la fattura è ricevuta.

Infine, sono previsti i seguenti ulteriori criteri direttivi:

- ridurre l'IVA all'importazione di opere d'arte ed estendendo l'aliquota ridotta anche alle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione;
- razionalizzazione della disciplina del gruppo IVA, semplificandone accesso e applicazione dell'istituto;
- razionalizzazione della disciplina relativa agli enti del Terzo Settore.

Tale ultima razionalizzazione della disciplina si rende necessaria in ragione delle modifiche introdotte dalla riforma del Terzo Settore anche con l'obiettivo di adeguare la normativa nazionale a quanto contestato in ambito UE, con la procedura di infrazione 2008/2010. Al riguardo, infatti, la Commissione europea ha eccepito allo Stato italiano l'impossibilità di considerare escluse dal campo di applicazione dell'IVA le operazioni degli enti non commerciali a favore dei loro associati a fronte dell'aumento della quota associativa o dietro corrispettivo specifico. Tale previsione, in seguito ad una proroga recentemente approvata, troverà applicazione per gli enti non commerciali, a decorrere dal 1° luglio 2024, per effetto della modifiche introdotte con l'art. 5, comma 15-quater, del decreto legge n. 146 del 2021, che dispone l'inclusione nel campo di applicazione dell'IVA, seppur in regime di esenzione, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese dagli enti non commerciali nei confronti dei propri associati dietro corrispettivo specifico.

8. Principi e criteri direttivi per il graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) (art. 8)

Tra gli obiettivi fissati con la legge delega vi è quello riguardante la revisione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

In particolare, il Governo è delegato ad attuare l'abrogazione dell'IRAP e istituire, al contempo, una sovraimposta IRES tale da garantire, attraverso un equivalente gettito fiscale, sia il finanziamento del fabbisogno sanitario sia il finanziamento in favore delle Regioni che presentano squilibri di bilancio sanitario o che sono sottoposte a piani di rientro.

Il graduale superamento dell'IRAP deve attuarsi dando priorità alle società di persone e alle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

È prevista, inoltre, l'introduzione di regole particolari per gli enti non commerciali che già assolvono l'IRAP con modalità peculiari.

In detto processo, l'istituzione della sovraimposta deve essere determinata con le stesse regole già previste per l'IRES, con l'esclusione della disciplina in tema di riporto delle perdite, con invarianza del carico fiscale, assicurando alle regioni un gettito in misura equivalente a quello attuale, da ripartire tra le stesse sulla base dei criteri vigenti in materia di IRAP.

Viene previsto, infine, che detti interventi normativi non debbano generare alcun aggravio sui redditi di lavoro dipendente e di pensione.

Il principio dettato dall'articolo in esame prende in considerazione la discriminazione, attualmente vigente, tra professionisti ed imprenditori individuali - i quali sono esclusi dall'IRAP, a prescindere dalle dimensioni dell'attività, dal numero dei dipendenti e dal regime contabile adottato (in virtù dell'articolo 1, comma 8, della Legge di Bilancio per il 2022) - e le società di persone e gli studi associati che sono, invece, soggetti passivi IRAP.

9. Altre disposizioni (art. 9)

L'articolo in esame prevede ulteriori principi e criteri direttivi da applicare in diversi ambiti.

Nell'ambito del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza viene conferita al Governo la delega legislativa per la modifica della disciplina sulla imposizione dei redditi con riferimento alle imprese che accedono agli istituti disciplinati dal citato Codice, nonché per attribuire rilevanza, ai fini della deducibilità delle perdite sui crediti vantati nei confronti delle predette imprese, all'accesso ai nuovi istituti liquidatori o di risanamento previsti dallo stesso Codice.

In particolare, nel perseguire tali interventi normativi, il Governo è delegato ad osservare i seguenti principi:

- a. prevedere un regime di tassazione del reddito delle imprese, comprese quelle minori e le grandi imprese, che fanno ricorso agli istituti contemplati nel Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, distinguendo tra:
 - istituti liquidatori, da cui discende l'estinzione dell'impresa debitrice, per i quali il reddito d'impresa si determina sulla base del metodo del residuo attivo conseguito in un periodo unico. Pertanto, in tal caso, il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura sarà costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il valore fiscale del patrimonio netto dell'impresa all'inizio del procedimento ed è quantificato in relazione all'intero periodo della procedura, indipendentemente dalla sua durata;
 - istituti di risanamento per i quali non si verifica l'estinzione dell'impresa debitrice, a cui si applica l'ordinaria disciplina del reddito d'impresa, con conseguente adeguamento degli obblighi e degli adempimenti, anche di carattere dichiarativo, da porre a carico delle procedure liquidatorie, anche relativamente al periodo d'imposta precedente.
- b. estendere il regime di adempimenti, attualmente previsto ai fini dell'IVA per la liquidazione giudiziale, agli istituti liquidatori, al concordato preventivo e all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese anche non liquidatori. Pertanto, alla data in cui l'impresa debitrice deposita la domanda di accesso ai sopra citati istituti liquidatori si verifica, di conseguenza, l'interruzione del periodo d'imposta, con contestuale inizio di un diverso periodo d'imposta.
- c. estendere a tutti gli istituti disciplinati dal menzionato Codice le disposizioni recate dagli articoli 88, comma 4-ter, e 101, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), nonché dall'art. 26, commi 3-bis, 5, 5-bis e 10-bis, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e l'esclusione delle responsabilità previste dall'articolo 14 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e dall'articolo 2560 del codice civile. In sostanza, con il principio in esame, il Governo è delegato ad intervenire sul trattamento fiscale dei componenti positivi derivanti dallo stralcio di debiti in presenza di istituti previsti dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, estendendo la disciplina dell'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR, che prevede l'irrilevanza delle sopravvenienze derivanti da istituti che hanno carattere liquidatorio, mentre, per quelle che non hanno finalità liquidatoria, prevede che la riduzione dei debiti ottenuta non costituisce sopravvenienza attiva fiscalmente rilevante per la parte che eccede:
 - le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84 del TUIR, senza considerare il limite dell'80%;
 - la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'Aiuto alla Crescita Economica (ACE) (art. 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito,



con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214), e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del TUIR.

Viene, inoltre, intesa la deducibilità "automatica" della perdita su crediti alle ipotesi in cui il debitore sia assoggettato a tutti gli istituti, liquidatori ovvero di risanamento, previsti dal menzionato Codice. Al riguardo, si ricorda che, in base alla legislazione vigente, la deduzione automatica è possibile solo se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato o un piano attestato o è assoggettato a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni; se, invece, il debitore accede a un istituto del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza diverso da quelli sopra menzionati, esplicitamente indicati nell'art. 101, comma 5, del TUIR, le perdite su crediti sono deducibili, in base alla regola generale, solo se risultanti da elementi certi e precisi.

d. introdurre disposizioni che disciplinino gli effetti derivanti dall'accesso delle imprese a uno degli istituti liquidatori o di risanamento, relativamente:

- al rimborso e alla cessione dei crediti d'imposta maturati nel corso delle procedure, prevedendo che, nelle procedure liquidatorie, tali operazioni sono possibili anche prima della chiusura della procedura, previo accertamento degli stessi crediti da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- alla notifica degli atti impositivi, prevedendone l'obbligo nei riguardi sia degli organi giudiziari che dell'impresa debitrice e attribuendo, nelle procedure liquidatorie, la legittimazione processuale agli organi giudiziari, ferma restando, in ogni caso, quella dell'impresa debitrice.

e. estendere la disciplina della transazione fiscale (ossia, l'accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi) a tutti gli istituti disciplinati dal Codice in parola, introducendo l'autorizzazione del Tribunale in caso di composizione negoziata della crisi, nonché a tutti i tributi, compresi quelli locali, e indicando gli effetti conseguenti alla presentazione della proposta di transazione. Viene, altresì, prevista la possibilità di estendere la disciplina anche ai casi in cui è possibile l'omologazione forzata nell'ipotesi di mancata adesione dei creditori pubblici, ove la proposta sia per essi più conveniente della liquidazione giudiziale.

Vengono sanciti alcuni principi anche con riferimento alla disciplina delle società non operative, prevedendo, in particolare:

a. l'individuazione di nuovi parametri per identificare le società senza impresa, tenendo anche conto dei principi elaborati, in materia di IVA, dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia europea;

b. la determinazione di cause di esclusione che tengano conto, tra l'altro, dell'esistenza di un congruo numero di lavoratori dipendenti e dello svolgimento di attività in settori economici oggetto di specifica regolamentazione normativa.

Al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi, viene posto il principio per la semplificazione e la razionalizzazione dei criteri di determinazione del reddito d'impresa, fermi restando i principi di inerenza, neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione aziendale e divieto di abuso del diritto. Viene previsto che l'attuazione di tale principio debba avvenire attraverso la revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili e il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici, prevedendo la possibilità di limitare le variazioni in aumento e in diminuzione da apportare alle risultanze del conto economico quali, in particolare, quelle concernenti gli ammortamenti, le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale, le differenze su cambi per i debiti, i crediti in valuta e gli interessi di mora. Si vuole, quindi, escludere la gestione di un oneroso doppio binario civilistico-fiscale.

Con le modifiche introdotte durante l'esame del Parlamento, **al fine di garantire il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici vengono inseriti i seguenti principi direttivi:**

- **semplificare e razionalizzare la disciplina del codice civile in materia di bilancio, con particolare riguardo alle imprese di minori dimensioni;**
- **prevedere, per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS per il bilancio consolidato, la facoltà di applicarli anche al bilancio di esercizio, fatte salve le eccezioni ritenute necessarie per colmare eventuali lacune dei predetti principi contabili, coordinare il bilancio di esercizio con la sua funzione organizzativa ed evitare eccessivi aggravii amministrativi;**
- **introdurre la disciplina fiscale relativa alla scissione societaria parziale disciplinata dall'articolo 2506.1 del codice civile, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica;**
- **semplificare e razionalizzare la disciplina della liquidazione ordinaria delle imprese individuali e delle società commerciali, stabilendo la definitività del reddito relativo a ciascun periodo di imposta, fatta salva la facoltà del contribuente, se la liquidazione non si protrae rispettivamente per più di tre o di cinque esercizi, di determinare il reddito d'impresa relativo ai periodi compresi tra l'inizio e la chiusura della stessa in base al bilancio finale, provvedendo alla riliquidazione dell'imposta.**

E' sancita anche la revisione e la razionalizzazione degli incentivi fiscali alle imprese e dei meccanismi di determinazione e fruizione degli stessi, tenendo conto della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022. Si tratta, in sostanza, del complesso di norme che riconoscono vantaggi di natura fiscale per lo svolgimento di attività

economiche in particolari aree geografiche del Paese, oppure a determinati settori, al fine di favorirne lo sviluppo, nel rispetto della disciplina europea in materia di aiuti di Stato.

Viene, altresì, disposto il principio per la revisione della fiscalità di vantaggio, in coerenza con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato, privilegiando le fattispecie che rientrano nell'ambito del Regolamento di esenzione per categoria (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno, in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, al fine di consentire il riconoscimento di agevolazioni fiscali alle imprese senza la necessaria previa autorizzazione da parte della Commissione europea.

Per favorire lo sviluppo economico del Mezzogiorno e la riduzione del divario territoriale, nel corso dell'iter di discussione parlamentare, è stata sancita la necessità di semplificare il sistema di agevolazioni fiscali nei riguardi delle imprese finalizzato al sostegno degli investimenti, con particolare riferimento alle zone economiche speciali.

In coerenza con le disposizioni del Codice del Terzo Settore e con il diritto dell'Unione europea, viene sancita, inoltre, la semplificazione e razionalizzazione dei regimi agevolativi previsti in favore dei soggetti che svolgono, con modalità non commerciali, attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussistenza, nonché dei diversi regimi di deducibilità dal reddito complessivo delle erogazioni liberali disposte in favore degli enti aventi, per oggetto statutario, lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica.

Viene previsto l'obiettivo di completare e razionalizzare le misure fiscali previste per gli enti sportivi e il loro coordinamento con le altre disposizioni dell'ordinamento tributario, anche al fine di favorire, tra l'altro, l'avviamento e la formazione allo sport dei giovani e dei soggetti svantaggiati.

Infine, nel corso dell'esame in Parlamento, viene introdotto un apposito criterio direttivo volto a favorire la permanenza in Italia di studenti ivi formati, anche mediante la razionalizzazione degli incentivi per il rientro in Italia di persone ivi formate occupate all'estero.

10. Imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo e altri tributi indiretti, diversi dall'IVA (art. 10)

Con l'articolo in esame, il Governo viene delegato a razionalizzare l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e donazioni, l'imposta di bollo e gli altri tributi indiretti diversi dall'IVA, nel rispetto dei seguenti principi:



- la razionalizzazione della disciplina dei singoli tributi, anche mediante l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili, ovvero mediante la revisione della base imponibile o della misura dell'imposta applicabile;
- la previsione di un sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e donazioni e per l'imposta di registro, che attualmente sono liquidate dagli Uffici finanziari;
- la semplificazione della disciplina dell'imposta di bollo e dei tributi speciali tenendo conto, in particolare, della dematerializzazione dei documenti e degli atti;
- per gli atti relativi ai trasferimenti immobiliari, assoggettati all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni, l'applicazione di un'imposta sostitutiva, eventualmente in misura fissa, dell'imposta di bollo, delle imposte ipotecaria e catastale, dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie;
- la riduzione e la semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, anche mediante l'implementazione di nuove soluzioni tecnologiche e il potenziamento dei servizi telematici;
- la semplificazione delle modalità di pagamento dei tributi che, con le modifiche apportate nel corso dell'iter di approvazione, **deve essere finalizzata anche al graduale superamento dei sistemi di autoliquidazione**, assicurando sistemi sempre più efficienti di riscossione, anche mediante l'utilizzo di mezzi elettronici di pagamento;
- l'intervento sulle modalità di applicazione dell'imposta di registro agli atti giudiziari, con finalità di semplificazione e con la previsione della preventiva richiesta del tributo alla parte soccombente, ove agevolmente identificabile;
- all'esito dell'approvazione del Parlamento, **tra i principi da rispettare, è stato inserito anche quello che prevede il riordino delle tasse automobilistiche, anche nell'ottica della razionalizzazione e semplificazione del prelievo. Detto intervento normativo dovrà avvenire valutando l'eventuale e progressivo superamento dell'addizionale erariale sulla tassa automobilistica per le autovetture e gli autoveicoli destinati al trasporto promiscuo di persone e cose, aventi potenza superiore a 185 chilowatt, senza alcun aggravio per la finanza pubblica a carico del settore delle tasse automobilistiche.**

11. Revisione della disciplina doganale (art. 11)

Tra gli obiettivi da perseguire con i decreti legislativi cui è delegato il Governo, vi è anche la revisione della disciplina doganale, tenuto conto dell'evoluzione del diritto unionale in materia doganale. A tal fine, sono indicati i seguenti principi e criteri direttivi da rispettare:

- riordinare il quadro normativo in materia doganale, attraverso l'aggiornamento o l'abrogazione delle disposizioni attualmente vigenti in conformità al diritto europeo in materia doganale;



- completare la telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali, allo scopo di incrementare e migliorare l'offerta di servizi per gli utenti;
- accrescere la qualità dei controlli doganali, migliorando il coordinamento tra le Autorità doganali, di cui al Codice doganale, e semplificare le verifiche inerenti alle procedure doganali, potenziando lo Sportello unico doganale e dei controlli;
- riordinare le procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e riscossione;
- revisionare l'istituto della controversia doganale (previsto dal Titolo II, Capo IV, del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43), essendo necessario procedere al suo coordinamento con gli altri rimedi esperibili in sede di accertamento del tributo dovuto.

12. Accisa e altre imposte sulla produzione e sui consumi (art. 12)

Tale articolo detta specifici principi e criteri direttivi in materia di accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, delegando il Governo a:

- rimodulare le aliquote di accisa sui prodotti energetici, sull'energia elettrica e, a seguito delle modifiche approvate nel corso della discussione parlamentare, **anche sul teleriscaldamento**, in modo da tener conto dell'impatto ambientale di ciascun prodotto, con l'obiettivo di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e dell'inquinamento atmosferico e promuovere, al contempo, l'utilizzo di prodotti energetici ottenuti dalla biomassa o da altre risorse rinnovabili;
- promuovere la produzione di energia elettrica, di gas metano, di gas naturale oppure, come novellato a seguito dell'iter di approvazione, **di altri gas**, ottenuti da biomassa o altre risorse rinnovabili, anche attraverso l'introduzione di meccanismi di rilascio di titoli per la cessione di energia elettrica, di gas metano, di gas naturale o **di altri gas**, a consumatori finali ai fini del riconoscimento dell'accisa agevolata o esente;
- rimodulare la tassazione sui prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica, al fine di incentivare l'utilizzo di quelli maggiormente compatibili con l'ambiente;
- procedere al riordino e alla revisione delle agevolazioni in materia di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, nonché alla progressiva soppressione o rimodulazione, nel rispetto delle disposizioni europee inerenti alle esenzioni obbligatorie in materia di accisa, di alcune delle agevolazioni catalogate come sussidi dannosi per l'ambiente;
- semplificare gli adempimenti amministrativi relativi alla detenzione, vendita e circolazione dei prodotti alcolici sottoposti al regime dell'accisa, anche verso la progressiva informatizzazione del sistema dei relativi contrassegni di Stato;
- revisionare la disciplina di applicazione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, sui bitumi di petrolio e altri prodotti utilizzati per la lubrificazione meccanica e, al



contempo, aggiornare l'insieme dei prodotti rientranti nella base imponibile del tributo.

13. Tributi regionali (art. 13)

Nel corso dell'iter di discussione parlamentare, **è stato introdotto un nuovo articolo 13, avente ad oggetto i tributi locali.**

Il Governo è, innanzitutto, chiamato a **rivedere le norme del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68** (avente ad oggetto disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario), con particolare riferimento:

- **alla revisione del meccanismo** (di cui all'art. 2 del già citato decreto legislativo n. 68) **finalizzato a garantire, al complesso delle regioni a statuto ordinario, entrate corrispondenti all'ammontare dei trasferimenti statali, previsti a legislazione vigente, soppressi, anche attraverso la possibilità di rimodulare l'intervento ricorrendo a fonti di finanziamento alternative;**
- **all'attribuzione alle regioni a statuto ordinario delle somme a titolo di compartecipazione regionale all'IVA, di cui all'art. 4 del citato decreto legislativo n. 68 del 2011, sulla base di specifici criteri che assicurano l'attuazione del principio di territorialità delle entrate. Si prevede che tale principio sia da applicare anche al recupero dell'evasione fiscale;**
- **alla garanzia di prevedere che, nelle more della definizione dell'aliquota di compartecipazione IVA, (di cui all'art. 15, commi 3 e 5, del decreto legislativo n. 68 del 2011), aliquota di compartecipazione regionale all'IVA (di cui all'art. 4 del succitato decreto legislativo n. 68), destinata al finanziamento della sanità, venga stabilita, a livello nazionale, pari a quella individuata annualmente dal DPCM, recante la rideterminazione della compartecipazione regionale all'IVA, di cui all'art. 5, comma 1, del decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 56.**

Altro criterio direttivo consiste nella **razionalizzazione dei tributi regionali**, prevedendo la modificazione e, ove necessario, l'abrogazione, nonché l'eventuale trasformazione, di alcuni tributi propri derivati in tributi propri regionali, ovvero regionali dotati di maggiore autonomia e **nella semplificazione degli adempimenti e degli altri procedimenti tributari**, in linea con i principi e i criteri direttivi contenuti nella legge delega di riforma del sistema fiscale, anche attraverso l'eventuale attribuzione alle regioni della facoltà di disciplinarli con proprie leggi, con particolare riferimento all'estensione dell'accertamento esecutivo e alle tipologie di definizione agevolata, anche sotto forma di adesione a quelle introdotte per le entrate erariali.

14. Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema fiscale dei comuni, delle città metropolitane e delle province (art. 14)



L'articolo, aggiunto durante l'iter di approvazione parlamentare, introduce nella legge delega per la riforma del sistema fiscale dei principi e criteri direttivi per la revisione del sistema fiscale dei comuni, delle città metropolitane e delle province.

Trattasi dei seguenti principi:

- **mantenere il principio della progressività fiscale e, in ogni caso, escludere la doppia imposizione tra Stato ed enti locali, fatte salve le addizionali degli enti sui tributi statali;**
- **consolidare il sistema dell'autonomia finanziaria nell'ambito della potestà regolamentare degli enti locali, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione;**
- **assicurare la piena attuazione del federalismo fiscale, attraverso il potenziamento dell'autonomia finanziaria, garantendo tributi propri, compartecipazioni a tributi erariali e meccanismi di perequazione, in grado di assicurare l'integrale finanziamento delle funzioni fondamentali attribuite, nonché di superare le differenze territoriali per gli enti locali con minore capacità fiscale, senza maggiori oneri a carico della finanza pubblica;**
- **modernizzare, al fine di ridurre i fenomeni di evasione ed elusione fiscale e aumentare la capacità fiscale degli enti locali, il sistema di rilevazione dei dati, prevedendo strumenti idonei a facilitare la circolazione delle informazioni per accelerare l'aggiornamento sistematico degli elementi informativi mancanti;**
- **razionalizzare e riordinare i singoli tributi locali, con particolare riferimento ai soggetti passivi, alla base imponibile, al numero delle aliquote, alle esenzioni e alle agevolazioni fiscali, salvaguardandone la manovrabilità a garanzia del mantenimento della dimensione complessiva dei gettiti e degli equilibri di bilancio.**

L'articolo introduce, anche per i tributi locali, **il principio di semplificazione degli adempimenti dichiarativi e delle modalità di versamento a carico dei contribuenti**, con facoltà di introdurre sistemi premiali al fine di promuovere l'adempimento spontaneo.

Viene, altresì, introdotto anche **il principio di revisione della riscossione delle entrate degli enti locali**, al fine di rendere più efficienti le attività di gestione delle entrate degli enti locali con particolare riferimento alle attività dirette all'individuazione di basi imponibili immobiliari non dichiarate. La revisione deve riguardare anche il sistema di vigilanza sui soggetti abilitati ad effettuare l'attività di accertamento e di riscossione delle entrate degli enti locali.

La revisione del sistema sanzionatorio, con particolare riguardo al miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie, dovrà avvenire in base ai seguenti criteri direttivi:

- attribuire agli enti locali la facoltà di prevedere direttamente tipologie di definizione agevolata, anche sotto forma di adesione a quelle introdotte per le entrate erariali;
- razionalizzare le entrate, anche di carattere patrimoniale, prevedendo l'eliminazione di quelle che hanno elevati costi di adempimento per i contribuenti a fronte di un gettito trascurabile per gli enti locali.

Infine, viene introdotto **il principio in base al quale, per le province e per le città metropolitane debbono essere previsti due distinti tributi propri, destinati ad assicurare le funzioni fondamentali, rispettivamente delle province e delle città metropolitane, con adeguata manovrabilità e due distinte partecipazioni a un tributo erariale di carattere generale, anche in sostituzione di tributi attualmente esistenti.**

15. Giochi (art. 15)

L'articolo non ha subito modifiche nel corso dell'iter di discussione parlamentare.

Per il settore dei giochi, la delega è molto ampia, spaziando dal riordino della fiscalità e delle autorizzazioni di polizia, al necessario coordinamento tra la normativa centrale e quella degli enti locali, tenendo conto, in particolare, dell'esigenza di tutela dei soggetti maggiormente vulnerabili e di prevenire i fenomeni di disturbi da gioco d'azzardo e di gioco minorile.

Il riordino delle disposizioni vigenti in tema di giochi pubblici dovrà avvenire senza modifica del modello organizzativo del sistema, ora vigente, fondato sul regime concessorio e autorizzatorio.

Una prima serie di principi è volta a garantire la piena tutela dei soggetti maggiormente vulnerabili, nonché a prevenire i fenomeni di disturbi da gioco d'azzardo e di gioco minorile. Trattasi dei seguenti principi:

diminuzione dei limiti di giocata e di vincita;

obbligo della formazione continua dei gestori e degli esercenti;

rafforzamento dei meccanismi di autoesclusione dal gioco, anche sulla base di un registro nazionale, al quale possono iscriversi i soggetti che chiedano di essere esclusi dalla partecipazione, in qualsiasi forma, ai giochi con vincita in denaro;

previsione di caratteristiche minime che devono possedere le sale e gli altri luoghi in cui si offre gioco;

certificazione di ogni singolo apparecchio, con passaggio graduale, tenendo conto del periodo di ammortamento degli investimenti effettuati, ad apparecchi che consentono il gioco solo da ambiente remoto, facenti parte di sistemi di gioco non alterabili;

divieto di raccogliere gioco su competizioni sportive dilettantistiche riservate esclusivamente a minori di anni diciotto.



La delega prevede l'introduzione, mediante concertazione tra Stato, Regioni ed enti locali, di una pianificazione della dislocazione territoriale dei luoghi fisici di offerta di gioco e il riordino delle reti di raccolta del gioco, sia a distanza sia in luoghi fisici, al fine di una razionalizzazione territoriale e numerica dei luoghi fisici di offerta di gioco.

Al fine di contrastare il gioco illegale e le infiltrazioni delle organizzazioni criminali nell'offerta di gioco, si prevede un rafforzamento della disciplina sulla trasparenza e sui requisiti soggettivi e di onorabilità dei soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano o partecipano al capitale delle società concessionarie dei giochi pubblici, e un suo ampliamento a tutti i soggetti, costituiti in qualsiasi forma organizzativa, anche societaria, che partecipano alle filiere di offerta, attivate dalle società concessionarie di giochi pubblici.

In riferimento all'imposizione tributaria sui giochi, la delega prevede una riserva alla legge ordinaria o agli atti aventi forza di legge ordinaria, nel rispetto dell'art. 23 della Costituzione, delle materie riguardanti le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e la misura massima dell'imposta. Alle fonti di rango secondario, come regolamenti e provvedimenti amministrativi, verranno attribuita la disciplina, tra le altre, delle forme di gioco, della posta massima di partecipazione e della misura massima per la restituzione della vincita. Si prevede, altresì, un adeguamento delle disposizioni in materia di prelievo erariale sui singoli giochi, assicurando il riequilibrio del prelievo fiscale e distinguendo espressamente quello di natura tributaria, in funzione delle diverse tipologie di gioco pubblico, al fine di armonizzare le percentuali di aggio o compenso riconosciute ai concessionari, ai gestori e agli esercenti, nonché le percentuali destinate a vincita (payout).

La delega prevede, inoltre, la definizione di regole trasparenti e uniformi per l'intero territorio nazionale in materia di titoli abilitativi all'esercizio dell'offerta di gioco, di autorizzazioni e di controlli, comunque con riserva allo Stato della definizione delle regole necessarie per esigenze di ordine e sicurezza pubblica. Si prevede anche l'introduzione, graduale, del titolo abilitativo unico all'esercizio di offerta di gioco.

È previsto il riordino, secondo criteri di maggiore rigore, specificità e trasparenza, tenuto conto della normativa europea di settore, della disciplina in materia di qualificazione degli organismi di certificazione degli apparecchi da intrattenimento e divertimento, nonché della disciplina riguardante le responsabilità di tali organismi e quelle dei concessionari per i casi di certificazioni non veritiere, ovvero di utilizzo di apparecchi non conformi ai modelli certificati.

Infine, viene prevista la definizione, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, su proposta del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, di piani annuali di controlli, volti al contrasto della pratica del gioco, in qualunque sua forma,



svolto con modalità non conformi all'assetto regolatorio statale per la pratica del gioco lecito e l'introduzione dell'obbligo di presentare una relazione alle Camere sul settore del gioco pubblico, dal Ministro dell'Economia e delle Finanze entro il 31 dicembre di ogni anno, contenente, tra l'altro, i dati sullo stato delle concessioni, sui volumi della raccolta, sui risultati economici della gestione e sui progressi in materia di tutela dei consumatori di giochi e della legalità.

16. Procedimenti dell'Amministrazione finanziaria e adempimenti dei contribuenti (art. 16)

La legge delega dà ampio spazio alla revisione degli adempimenti tributari (sia in relazione alle imposte ordinarie che a quelle locali), con l'espressa finalità di razionalizzare, semplificare e armonizzare, sotto il profilo delle scadenze temporali (in particolar modo, quelle del mese di agosto), gli obblighi dichiarativi e gli altri adempimenti.

Al fine di semplificare ed efficientare il rapporto Fisco-Contribuente, la legge delega prevede:

- la razionalizzazione, in un quadro di reciproca e leale collaborazione che privilegia l'adempimento spontaneo, degli obblighi dichiarativi, mediante riduzione e semplificazione degli adempimenti;
- l'armonizzazione dei termini degli adempimenti tributari, anche dichiarativi, e di versamento, mediante la razionalizzazione della scansione temporale nel corso dell'anno, con particolare attenzione per quelli ricadenti nel mese di agosto;
- l'esclusione della decadenza da benefici fiscali nel caso di inadempimenti formali o di minore gravità;
- la semplificazione della modulistica, per ottemperare agli obblighi dichiarativi e di versamento, rendendo disponibili i modelli, le istruzioni e le specifiche tecniche con congruo anticipo (in seguito ad una modifica approvata durante l'iter di discussione parlamentare, **per "congruo anticipo" deve intendersi un anticipo non inferiore ai 60 giorni**), rispetto all'adempimento al quale si riferiscono;
- l'incentivazione, con sistemi premiali, dell'utilizzazione delle dichiarazioni precompilate, ampliando le categorie di contribuenti interessate e facilitando l'accesso ai servizi telematici per i soggetti con minore attitudine all'utilizzo degli strumenti informatici, nonché - in seguito ad una modifica approvata durante l'iter di discussione - **incentivare le attività di certificazione delle dichiarazioni fiscali**;
- la semplificazione delle modalità di accesso dei contribuenti ai servizi messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria, ampliando e semplificando le modalità per il rilascio delle deleghe **anche esclusive**, come specificato con una modifica **approvata dal Parlamento**, ai professionisti abilitati;
- l'incrementazione dei servizi digitali a disposizione dei cittadini, utilizzando la piattaforma digitale per l'interoperabilità dei sistemi informativi e della base di dati,



prevedendo, in seguito ad una modifica apportata nel corso dell'esame parlamentare, **che gli adempimenti possano essere ottemperati anche direttamente per via telematica;**

- la sospensione ferma restando la salvaguardia dei termini decadenziali, nei mesi di agosto e dicembre di ciascun anno, dell'invio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle comunicazioni, degli inviti e delle richieste di atti, documenti, registri, dati e notizie;
- la previsione, per l'Agenzia delle Entrate, della sospensione, nel mese di agosto, dei termini per la risposta alle istanze di interpello;
- la progressiva armonizzazione dei tassi di interesse applicabili alle somme dovute dall'Amministrazione finanziaria e dai contribuenti.

Nel corso dell'esame della legge delega in Parlamento, sono stati aggiunti ulteriori criteri direttivi, volti a semplificare il rapporto Fisco-Contribuente.

Trattasi dei seguenti:

- **rafforzare i regimi premiali attualmente vigenti, inclusa la possibile riduzione dei tempi di rimborso dei crediti fiscali, per i contribuenti che presentano alti livelli di affidabilità fiscale, misurati anche sulla base degli indicatori statistico-economici utilizzati per la definizione degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale;**
- **ampliare le forme di pagamento, consentendo la facoltà al contribuente di utilizzare un rapporto interbancario diretto (RID), ovvero altro strumento di pagamento elettronico;**
- **rafforzare i contenuti conoscitivi del cassetto fiscale;**
- **prevedere misure volte ad incentivare, anche in prospettiva e garantendone la gratuità, l'utilizzo dei pagamenti elettronici, lo svecchiamento dei terminali di pagamento e la digitalizzazione delle piccole e medie imprese, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica;**
- **potenziare il livello di formazione professionale del personale dell'Amministrazione finanziaria nell'utilizzo delle nuove tecnologie digitali applicate alle attività economiche e alle attività di contrasto alle frodi e all'evasione fiscale, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica;**
- **rafforzare la specializzazione e la formazione professionale continua del personale dell'Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento all'utilizzo delle nuove tecnologie digitali, anche applicate alle attività economiche, all'utilizzo dei big data e al relativo trattamento, alla sicurezza informatica e ai nuovi modelli organizzativi e strategici delle imprese, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.**

Sempre nel corso dell'esame della legge delega in Parlamento, è stato, invece, soppresso il principio in base al quale la semplificazione del rapporto Fisco-

Contribuenti dovesse avvenire anche mediante il superamento degli Indici Sintetici di Affidabilità (ISA). L'attuale testo di legge prevede la sola razionalizzazione e revisione degli ISA.

Ai fini della revisione degli adempimenti previsti dalla disciplina doganale e da quella in materia di accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi (decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504) dovranno essere seguiti i seguenti principi e criteri direttivi specifici:

- rivedere il sistema generale delle cauzioni per il pagamento dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi e introdurre un sistema di qualificazione dei soggetti obbligati al pagamento dei predetti tributi, basato sull'individuazione di specifici livelli di affidabilità e solvibilità per la concessione, ai medesimi soggetti, di benefici in termini di snellimento degli adempimenti amministrativi e di esonero, anche parziale, dall'obbligo della prestazione delle predette cauzioni;
- revisionare le procedure amministrative per la gestione della rete di vendita dei prodotti del tabacco e degli altri prodotti succedanei da fumo;
- **in seguito a una modifica apportata dal Parlamento**, prevedere, con finalità di contrasto del mercato illecito, di tutela della salute dei consumatori e dei minori nonché di tutela delle entrate erariali, il divieto di vendita a distanza, ai consumatori che acquistano nel territorio dello Stato, dei prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide contenenti nicotina, di cui all'articolo 62-quater, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.

17. Procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo (art. 17)

Nel corso dell'iter di approvazione del disegno di legge, l'articolo in esame ha subito alcune modifiche.

In particolare, è stata modificata **la rubrica dell'articolo che, a seguito delle novità introdotte, ora fa espresso riferimento anche ai principi in tema di procedimento di adesione e di adempimento spontaneo.**

Con riferimento al procedimento di accertamento, vengono confermati i principi già indicati nel disegno di legge, secondo cui le norme di revisione del procedimento di accertamento devono muoversi su tre diversi fronti: riconoscimento di maggiori diritti di difesa per il contribuente, implementazione della *compliance*, introduzione di nuove metodologie di ricerca dell'evasione e dell'elusione fiscale.

Con riferimento al riconoscimento di una maggior difesa per il contribuente, la legge delega prevede l'applicazione, in via generalizzata e a pena di nullità, del principio del contraddittorio fuori dai casi dei controlli automatizzati e, inoltre, di ulteriori forme di



accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, introducendo una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, nel rispetto delle seguenti caratteristiche:

- disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;
- assegnazione di un termine a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento che, a seguito delle novità introdotte durante l'iter di approvazione del disegno di legge, **non deve essere inferiore a 60 giorni**;
- obbligo da parte dell'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente;
- estensione del livello di maggior tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, dello Statuto dei Contribuenti, avente ad oggetto il c.d. contraddittorio endoprocedimentale.

Con riferimento, invece, alla ricerca di nuove metodologie di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, la legge delega prevede:

- la semplificazione del procedimento accertativo, anche mediante l'utilizzo delle tecnologie digitali, con conseguente riduzione degli oneri amministrativi a carico dei contribuenti;
- la razionalizzazione delle disposizioni normative in materia di attività di analisi del rischio, nel rispetto della normativa in materia di tutela della riservatezza e accesso, evitando pregiudizi alle garanzie dei contribuenti;
- l'introduzione, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, di specifiche forme di cooperazione tra le amministrazioni, nazionali e internazionali, che effettuano attività di controllo sul corretto adempimento degli obblighi in materia tributaria e previdenziale, anche al fine di minimizzare gli impatti nei confronti dei contribuenti e delle loro attività economiche;
- l'implementazione dell'utilizzo di tecnologie digitali, anche supportate dall'intelligenza artificiale, al fine di ottenere, attraverso la piena interoperabilità tra le banche dati, la disponibilità delle informazioni rilevanti, al fine di utilizzarle per diversi scopi, quali realizzazione di interventi volti a prevenire gli errori dei contribuenti e i conseguenti accertamenti, oppure la realizzazione di azioni mirate, idonee a circoscrivere l'attività di controllo nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale, con minore impatto su cittadini e imprese, anche in termini di oneri amministrativi.
- durante l'iter di approvazione del disegno di legge, è stato introdotto il principio che dispone di **rivedere, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e delle pronunce della Corte di giustizia dell'Unione europea, anche attraverso la promozione di accordi di cooperazione tra le amministrazioni dei Paesi membri e di forme di collaborazione tra le amministrazioni nazionali territorialmente competenti, le disposizioni finalizzate alla prevenzione, al controllo e alla repressione dell'utilizzo abusivo e fraudolento del regime doganale che consente l'esenzione dal pagamento dell'IVA al momento**

dell'importazione nell'Unione europea, anche al fine della tutela del bilancio nazionale e dell'Unione europea nonché del regime dei dazi.

Di particolare importanza è la previsione di misure che spingono i contribuenti verso l'adempimento spontaneo, attraverso il potenziamento del regime dell'adempimento collaborativo e l'introduzione dell'istituto del concordato preventivo biennale.

Il regime dell'adempimento collaborativo, di cui al titolo III, del D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, consente ai contribuenti di grandi dimensioni di instaurare un confronto costante, con l'Agenzia delle entrate, per la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, in un momento antecedente alla presentazione della dichiarazione. Presupposto per l'adesione a tale regime è l'esistenza, in seno all'impresa, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione e gestione dei rischi fiscali.

La legge delega prevede, quale rilevante novità, la possibilità della "certificazione" di tale sistema anche da parte dei professionisti. Sarà necessario prestare particolare attenzione all'attuazione di tale profilo, in quanto, nella legge delega, viene stabilito che, anche nel caso di certificazione da parte dei professionisti, sono fatti salvi i poteri di controllo dell'Agenzia delle entrate. Giusto lasciare all'Agenzia la possibilità di intervenire per prevenire frodi di ampio respiro, ma gli effetti della certificazione, da parte dei professionisti, debbono dare certezza al contribuente; solo in tal modo, sarà effettivamente possibile potenziare, tramite l'intervento dei professionisti, l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo.

La legge delega prevede, quindi, l'introduzione di ulteriori modifiche al regime di adempimento collaborativo, quali, ad esempio, l'accelerazione del processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto, l'accesso al regime di adempimento collaborativo anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto abbia i requisiti di ammissione richiesti, la previsione della possibilità di certificare il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, **anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili**, fermi restando i poteri di controllo **dell'Amministrazione finanziaria**.

Viene prevista, altresì, la possibilità di gestire, nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo, anche questioni riferibili a periodi d'imposta precedenti all'ammissione al regime e l'introduzione di nuove forme di contraddittorio preventivo **ed endoprocedimentale**, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri richiesti dai contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo, prevedendo la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo.

Rilevano anche i principi che dispongono l'emanazione di un codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'amministrazione e dei contribuenti e, in caso di esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo, per violazioni fiscali non gravi, la



previsione di un periodo transitorio di osservazione, per valutare la fuoriuscita o la permanenza nel regime.

La legge delega prevede anche un potenziamento degli effetti premiali connessi alla adesione al regime, prevedendo:

- rispetto alla versione contenuta nel ddl, **l'esclusione** (e non più una ulteriore riduzione) delle sanzioni amministrative tributarie per **tutti** i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, **nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato** da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità, ai principi contabili, **fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente;**
- **l'esclusione** di specifiche misure di alleggerimento delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime che hanno tenuto comportamenti **collaborativi** e comunicato preventivamente ed esaurientemente, l'esistenza dei relativi rischi fiscali;
- in sede di approvazione del ddl, è stato inserito il principio che dispone **la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente;**
- istituti speciali di definizione in un predeterminato lasso temporale del rapporto tributario circoscritto, in presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti.

Altro profilo di assoluto interesse, è la previsione dell'istituto del concordato preventivo biennale, voluta dal Governo proprio per riscrivere le regole della lotta all'evasione fiscale *"che diventa preventiva e non più repressiva"*.

Pertanto, in tema di concordato preventivo biennale, a cui possono accedere i contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, la delega prevede:

- l'impegno del contribuente, previo contraddittorio con modalità semplificate, ad accettare e a rispettare la proposta per la definizione biennale della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, formulata dall'Agenzia delle entrate anche utilizzando le banche dati e le nuove tecnologie a sua disposizione oppure, con le modifiche approvate al ddl, **anche sulla base degli indicatori sintetici di affidabilità per i soggetti a cui si rendono applicabili;**



- l'irrilevanza ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, nonché dei contributi previdenziali obbligatori, di eventuali maggiori o minori redditi imponibili rispetto a quelli oggetto del concordato, fermi restando gli obblighi contabili e dichiarativi;
- l'applicazione dell'IVA secondo le regole ordinarie, comprese quelle riguardanti la trasmissione telematica dei corrispettivi e la fatturazione elettronica;
- la decadenza dal concordato nel caso in cui, a seguito di accertamento risulti che il contribuente non abbia correttamente documentato, negli anni oggetto del concordato stesso o in quelli precedenti, ricavi o compensi per un importo superiore **in misura significativa rispetto al dichiarato** ovvero ha commesso altre violazioni fiscali di non lieve entità.

Nel corso dell'iter parlamentare di approvazione del ddl, è stato inserito, altresì, **il principio che prevede l'introduzione di un regime di adempimento collaborativo per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia, nonché per quelle che la mantengono all'estero ma possiedono, anche per interposta persona o tramite *trust*, nel territorio dello Stato, un reddito complessivo, comprensivo di quelli assoggettati a imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo d'imposta, mediamente pari o superiore a un milione di euro.**

Infine, la legge delega si occupa anche di assicurare la certezza del diritto tributario, attraverso:

- la previsione della decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore per i componenti ad efficacia pluriennale, e la perdita di esercizio per evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine, nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla spettanza degli eventuali rimborsi richiesti;
- **la revisione dei termini di accertamento dell'imposta sui premi di assicurazione, al fine di allinearli a quelli delle altre imposte indirette, del relativo apparato sanzionatorio, nonché delle modalità e dei criteri di applicazione dell'imposta, nell'ottica della razionalizzazione delle relative aliquote** (principio introdotto durante l'iter di approvazione del ddl);
- la limitazione della possibilità di fondare la presunzione di maggiori componenti reddituali positivi e minori componenti reddituali negativi sulla base del valore di mercato dei beni e servizi oggetto delle transazioni ai soli casi in cui sussistono altri elementi rilevanti a tal fine;
- la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai solo casi in cui è accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci.

La riforma dell'istituto della revisione dell'accertamento doganale e dell'attività di accertamento prevista dalla disciplina doganale e da quella in materia di accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, di cui al TUA, non dovrà seguire i succitati principi e criteri direttivi.

18. Procedimenti di riscossione e di rimborso (art. 18)

Per quanto riguarda la riscossione, la delega si pone l'obiettivo di rendere più efficiente l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero dei crediti, delineando più poteri, potenziando l'esecutività degli atti e la possibilità di procedere a ipoteche e pignoramenti presso terzi (ad esempio, sui conti correnti dei contribuenti).

L'efficienza e la semplificazione del sistema nazionale della riscossione dovrebbe essere ottenuta mediante diverse azioni, tra le quali:

- la pianificazione annuale, da concordare con il Ministero dell'economia e delle finanze, delle procedure di recupero che l'agente della riscossione deve svolgere, anche secondo logiche di raggruppamento dei crediti per codice fiscale, in relazione al valore degli stessi;
- il discarico automatico, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse, con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali, accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali, ovvero di quelle interessate da dilazioni di pagamento e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggredibili ovvero di esperibilità di azioni fruttuose;
- la possibilità per l'ente creditore, successivamente al discarico automatico, di riaffidare in riscossione le somme discaricate, quando divengano noti nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali oppure, con le novità introdotte durante l'iter di approvazione del ddl, di **affidare in concessione a soggetti privati, tramite una procedura di gara ad evidenza pubblica, la gestione della riscossione coattiva delle predette somme, dietro pagamento di una commissione pari ad una percentuale dell'importo effettivamente riscosso;**
- la salvaguardia del diritto di credito, mediante il tempestivo tentativo di notifica della cartella di pagamento, non oltre il nono mese successivo a quello di affidamento del carico;
- una disciplina transitoria dei tentativi di recupero delle somme contenute nei carichi già affidati all'agente della riscossione, tenendo conto della capacità operativa dello stesso agente;
- la revisione della disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione, in presenza di dolo e, inoltre, nei soli casi in cui sia derivata la decadenza o la prescrizione del diritto di credito, con possibilità, in tali casi, di definizione abbreviata delle relative controversie e di pagamento in misura ridotta delle somme dovute;
- durante l'iter di approvazione del ddl è stato inserito il principio che introduce



l'individuazione, in via tassativa, dei casi in cui si configuri l'obbligo di resa del conto in capo a persone fisiche o giuridiche che maneggiano denaro, valori o altri beni pubblici, di qualsiasi natura.

La legge delega prevede, altresì, l'attribuzione al Ministero dell'economia e delle finanze del potere di verificare la conformità dell'attività di recupero dei crediti affidati all'agente della riscossione alla pianificazione annuale della procedura di recupero, nel rispetto dei seguenti principi di economicità ed efficacia:

- per i crediti tributari erariali, determinare i criteri di individuazione delle quote automaticamente discaricate da sottoporre al controllo, in misura compresa tra il 2 per cento e il 6 per cento, e delle modalità telematiche di tale controllo;
- per i restanti crediti, determinare i criteri di individuazione delle quote da sottoporre a controllo nella misura massima del 5 per cento.

La nuova riscossione, secondo la legge delega, deve, inoltre, **assicurare un'adeguata tutela del contribuente nel corso delle attività istruttorie poste in essere dall'amministrazione finanziaria** (principio introdotto durante l'iter di approvazione del ddl), favorire l'uso delle più evolute tecnologie e delle forme di integrazione e interoperabilità dei sistemi e del patrimonio informativo funzionali alle attività della riscossione ed eliminare duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, con conseguente riduzione di costi.

A favore del contribuente, viene espressamente stabilito di modificare progressivamente le condizioni di accesso ai piani di rateazione, in vista di una stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate.

La legge delega prevede un potenziamento dell'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione, anche attraverso:

- il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per le entrate da affidare all'agente della riscossione, al fine di anticipare l'incasso, da parte di quest'ultimo, delle somme dovute dal debitore, riducendo i tempi per l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive, anche attraverso la semplificazione del procedimento di cui all'articolo 29, comma 1, lettera h), del DL 31 maggio 2010, n. 78 (che prevede, per l'estensione degli accertamenti esecutivi a tutte le entrate riscuotibili mediante ruolo, la necessità di ricorrere all'emanazione di un decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, sentito il Consiglio di Stato);
- l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione, per assicurare una maggiore rapidità dell'azione di recupero;
- la razionalizzazione **l'informatizzazione e la semplificazione** della procedura di pignoramento dei rapporti finanziari, anche mediante l'introduzione di meccanismi di



cooperazione applicativa sin dalla fase della dichiarazione stragiudiziale del terzo, **ferme restando le forme di tutela previste a favore del debitore**;

- l'individuazione di un nuovo modello organizzativo del sistema nazionale della riscossione, anche mediante il trasferimento delle funzioni e delle attività attualmente svolte dall'agente nazionale della riscossione, o di parte delle stesse, all'Agenzia delle entrate, in modo da superare l'attuale sistema, caratterizzato da una netta separazione tra l'Agenzia delle entrate, titolare della funzione della riscossione, e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività di riscossione;
- la semplificazione e velocizzazione delle procedure relative ai rimborsi;
- **rivedere la disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto con finalità di razionalizzazione e semplificazione** (principio introdotto durante l'iter di approvazione del ddl);
- la previsione di una disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali paritetici e dipendenti che assicuri un corretto equilibrio tra tutela del credito erariale e diritto di difesa.

Per la revisione del sistema della riscossione dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, di cui al TUA, il Governo dovrà osservare anche i seguenti principi e criteri direttivi specifici:

- rivedere il sistema di determinazione, liquidazione e versamento dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturali, forniti a consumatori finali o autoconsumati, al fine di superare, in particolare, l'attuale sistema di versamento dell'imposta e correlare i versamenti dell'accisa ai quantitativi di energia elettrica e gas naturale venduti o autoconsumati nel periodo di riferimento;
- rimodulare e armonizzare i termini previsti per la decadenza del diritto al rimborso dell'accisa e la prescrizione del diritto all'imposta.

Viene disposto, infine, che i **principi e criteri direttivi di cui all'articolo in esame si applicano, in quanto compatibili, anche alla disciplina riguardante gli agenti della riscossione degli enti territoriali.**

19. Procedimenti del contenzioso (art. 19)

In materia di contenzioso tributario, è prevista l'abrogazione del reclamo e della mediazione, in linea - come si legge nella Relazione illustrativa - con le finalità di riduzione del contenzioso, previste dal PNRR e con l'obiettivo del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria.

La legge delega prevede, poi, l'introduzione di norme per ampliare e implementare l'informatizzazione della giustizia tributaria, quali:

- la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo;



- l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali;
- la previsione di sanzioni processuali per la violazione dell'utilizzo obbligatorio delle modalità telematiche;
- la previsione che la discussione da remoto possa essere richiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, con istanza da notificare alle altre parti, fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza.

In materia di esecuzione tributaria, viene prevista la possibilità, per il ricorrente, di proporre l'opposizione all'esecuzione e l'opposizione agli atti esecutivi davanti al giudice tributario solo laddove lamenti la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento o dell'intimazione di pagamento, in linea con quanto già stabilito, sul tema, dalla Corte Costituzionale.

Durante i lavori parlamentari, è stata espressamente evidenziato il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo e al contempo viene prevista l'impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Al fine di accelerare il processo e impedire la progressione dell'attività di riscossione, la legge delega prevede, con una modifica apportata durante l'iter parlamentare, la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali, **entro sette giorni dalla deliberazione di merito, salva la possibilità di depositare la sentenza nei trenta giorni successivi alla comunicazione del dispositivo**. Il testo licenziato dalla Camera dei deputati in prima lettura, prevedeva, invece, che la comunicazione del dispositivo avvenisse nella stessa udienza di trattazione, immediatamente dopo la deliberazione del merito.

Inoltre, per assicurare la parità delle parti in giudizio e il diritto alla difesa, il testo della delega, con una modifica inserita durante i lavori parlamentari, garantisce l'accesso alle sentenze tributarie digitali presenti nelle banche di dati della giurisprudenza delle corti di giustizia tributaria, per tutti i cittadini.

Infine, la legge delega prevede una nuova definizione dell'assetto territoriale delle Corti di giustizia tributaria di primo grado e delle sezioni staccate delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado, anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti, sulla base dei seguenti criteri:

- estensione del territorio;
- carichi di lavoro e degli indici di sopravvenienza;
- numero degli abitanti e degli enti impositori.

20. Le sanzioni (art. 20)

La legge delega prevede la revisione del sistema sanzionatorio tributario, sia amministrativo che penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e agli altri tributi indiretti, nonché ai tributi degli enti territoriali.

Con riferimento agli aspetti comuni delle sanzioni tributarie amministrative e penali, la legge delega prevede di:

- realizzare una maggiore integrazione tra sanzioni tributarie amministrative e penali, tenendo conto anche delle sanzioni improprie e accessorie, per quanto attiene sia alla loro applicazione che ai profili procedurali e processuali, in presenza o in assenza di accordo tra le parti, evitando forme di duplicazione incompatibili con il divieto di *bis in idem*, ivi comprese misure di sicurezza atipiche, e assicurando uno standard minimo comune di garanzie per entrambi gli ambiti;
- **valutare la possibilità di non applicare sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati nei riguardi di soggetti che hanno crediti certificati maturati nei confronti della pubblica amministrazione per importi pari e sino alla concorrenza del debito di imposta (principio inserito durante i lavori parlamentari);**
- rivedere i rapporti tra processo penale e processo tributario, prevedendo, **in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi** e adeguando i profili processuali e sostanziali, connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti, all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari;
- prevedere che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (di cui all'art. 4 del del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128) e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale, da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire all'istituto dell'adempimento collaborativo, assumano rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni;
- **introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti (principio inserito durante i lavori parlamentari);**

In tema di sanzioni penali, la legge delega prevede di attribuire specifico rilievo:

- all'ipotesi di sopraggiunta impossibilità a far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso;
- alle definizioni raggiunte, in sede amministrativa o giudiziale, ai fini della valutazione

della rilevanza penale del fatto.

In tema di sanzioni amministrative, la legge delega prevede di:

- migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo agli standard di altri Paesi europei;
- assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo il ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni;
- assicurare l'inapplicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni, meglio definendo le ipotesi stesse di recidiva;
- rivedere la disciplina dei cumuli e della continuazione, onde renderla coerente con i principi sopra specificati, anche estendendola agli istituti deflattivi;
- **escludere l'applicazione delle sanzioni per i contribuenti che presentino una dichiarazione integrativa al fine di adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi.**

Per il riordino del sistema sanzionatorio in materia di accisa e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, di cui al citato TUA, dovranno essere osservati specifici principi e criteri direttivi:

- razionalizzazione dei sistemi sanzionatori amministrativo e penale, tenendo conto anche delle sanzioni improprie e accessorie, al fine di semplificarli e renderli maggiormente coerenti con i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, fra cui, in particolare, quelli di predeterminazione e proporzionalità alla gravità delle condotte;
- introduzione dell'illecito di sottrazione, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati, fissando, in maniera dettagliata, i criteri da osservare per la determinazione delle sanzioni da comminare. Attualmente, tale illecito viene sanzionato ricorrendo alle norme contenute nel D.P.R. n. 43 del 1973 (T.U. sulle leggi doganali);
- razionalizzazione e coordinamento sistematico delle disposizioni vigenti in materia di vendita senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita, applicate ai tabacchi lavorati;
- introduzione della confisca c.d. "per sproporzione", di cui all'articolo 240-bis del codice penale, per i reati, afferenti le accise, puniti con la pena detentiva non inferiore, nel limite massimo, a cinque anni;
- integrazione del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 (avente ad oggetto la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica), con la previsione della responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati afferenti le accise, stabilendo l'applicazione di sanzioni amministrative effettive,

proporzionate e dissuasive.

Per la revisione del sistema sanzionatorio applicabile alle violazioni della normativa doganale, dovranno essere osservati, esclusivamente, i seguenti principi e criteri direttivi specifici:

- coordinamento e revisione della disciplina sanzionatoria, in materia di contrabbando dei tabacchi lavorati, con la nuova fattispecie dell'illecito di sottrazione, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati;
- riordino della disciplina sanzionatoria in materia di contrabbando di prodotti diversi dai tabacchi lavorati, avuto riguardo sia alle fattispecie illecite di natura amministrativa, sia alle fattispecie illecite di natura penale. Nello specifico, si prevede la razionalizzazione delle fattispecie sanzionatorie di natura penale, la revisione delle sanzioni di natura amministrativa, per adeguarle ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasività, la revisione delle disposizioni sulla custodia delle cose sequestrate, sulla distruzione delle cose sequestrate o confiscate e sulla vendita delle cose confiscate;
- riordino della disciplina sanzionatoria delle violazioni amministrative, di cui al TU delle legge doganali, prevedendo in caso di revisione, l'introduzione di soglie di punibilità, di sanzioni minime oppure di sanzioni fissate in misura proporzionale all'ammontare del tributo evaso in relazione alla gravità della condotta.

21. Testi unici e codificazione della materia tributaria (art. 21)

La legge delega il Governo ad adottare, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi di riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale, mediante la redazione di testi unici, attenendosi ai seguenti principi e criteri direttivi:

- puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzandole per settori omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore in vigore;
- coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, delle norme vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le necessariemodifiche;
- abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali.

Entro dodici mesi dall'adozione dell'ultimo dei decreti legislativi di attuazione, il Governo è, inoltre, delegato ad attuare il riassetto delle vigenti disposizioni di diritto tributario per la raccolta in un codice, articolato in:

- una parte generale, recante una disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale. Per la redazione della parte generale, il Governo dovrà attenersi a diversi criteri, quali: recepimento dei principi di cui allo Statuto dei Diritti del Contribuente;



previsione di una disciplina, unitaria per tutti i tributi, del soggetto passivo, dell'obbligazione tributaria, delle sanzioni e del processo; previsione di un monitoraggio periodico della legislazione tributaria codificata;

- una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte.

22. Disposizioni finanziarie (art. 22)

Di particolare importanza, è il contenuto dell'art. 22 della legge delega, ai sensi del quale, dall'attuazione della Riforma fiscale, non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né un aumento della pressione fiscale complessiva a carico dei contribuenti.

In considerazione della complessità della materia trattata dai decreti legislativi attuativi e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari, per ciascuno schema di decreto legislativo, la relazione tecnica dovrà evidenziare i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica.

Qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri, che non trovino compensazione nel proprio ambito, si potrà provvedere mediante compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi, adottati ai sensi della legge delega, presentati prima o contestualmente a quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri. I decreti legislativi dai quali derivano nuovi o maggiori oneri entrano in vigore solo successivamente a quelli che recano la necessaria copertura finanziaria.

Di conseguenza, la somma degli effetti finanziari di tutti i decreti attuativi della legge delega dovrà essere pari a zero, in quanto diversamente altererebbe in negativo i saldi della finanza pubblica, o finirebbe con l'aumentare la pressione fiscale complessiva a carico del contribuente.

23. Clausola di salvaguardia (art. 23)

Da ultimo, l'articolo 23, inserito nel corso dell'esame parlamentare, reca una clausola di salvaguardia per le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi della quale le disposizioni della legge delega sono applicabili compatibilmente con i rispettivi statuti speciali. In sede di attuazione della delega, il Governo, nel caso di perdita di gettito delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome, promuove intese nel rispetto dei principi in materia di copertura finanziaria delle leggi.

L'occasione è gradita per porgere cordiali saluti

*Il Responsabile
Dott. Vincenzo De Luca*