



Delega fiscale
Approvazione definitiva

Nota di Aggiornamento

4 agosto 2023

1. Premessa

Nella seduta del 2 agosto u.s., l'assemblea del Senato ha approvato con modifiche il DDL n. 797 recante **Delega per la riforma fiscale** (di seguito, anche, **delega fiscale**); il testo, che recepisce le modifiche definite in sede parlamentare, è, stato approvato definitivamente dell'Assemblea della Camera il 4 agosto.

Con la presente nota si fornisce un primo aggiornamento sulle modifiche al DDL intervenute in sede parlamentare, rinviando ai precedenti documenti per un esame approfondito dell'intero provvedimento¹.

2. Le principali modifiche apportate in sede parlamentare

Articolo 2 - Principi generali del diritto tributario nazionale

L'articolo 2 della delega fiscale detta i **principi e criteri programmatici** del diritto tributario nazionale a cui è ispirato il progetto riformatore.

Nello specifico, si richiamano esigenze di crescita economica da attuarsi con maggiore efficienza della struttura dei tributi e una riduzione del carico fiscale; così come, le ulteriori esigenze di:

- prevenzione, contrasto e riduzione dell'evasione ed elusione fiscale, attraverso la piena utilizzazione dei dati a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria (di seguito, anche AF), derivanti dalla trasmissione telematica dei dati IVA e banche dati, ma anche con una valorizzazione degli istituti di adempimento collaborativo e di natura premiale;
- semplificazione e razionalizzazione della normativa tributaria: anche in questo caso, assumono rilievo i dati a disposizione dell'AF; si menziona un intervento sui micro-tributi e uno specifico intervento per enti del terzo settore ed enti non commerciali;

¹ Si veda, in particolare, Confindustria, Audizione parlamentare dell'11 maggio 2023 e annessa nota di approfondimento <http://www.confindustria.it/home/policy/audizioni-parlamentari/dettaglio/delega-fiscale-2023>.

- revisione di adempimenti dichiarativi e di versamento: assumono qui rilevanza il rafforzamento del divieto di duplicazione di richieste documentali, il potenziamento di canali di informazione e assistenza, percorsi facilitati di accesso per anziani e disabili.
- trattamento particolare per gli atti di trasferimento o destinazione di beni e diritti in favore di persone con disabilità;
- applicazione dei principi e criteri direttivi previsti in materia di riparto di potestà impositiva tra i diversi livelli di governo, nonché di quelli relativi ai tributi delle regioni e alle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e quelli concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali.

Il passaggio presso la Commissione Finanze del Senato ha comportato una integrazione della norma con un espresso riferimento ai principi di **autonomia finanziaria degli enti territoriali** e all'attribuzione dei gettiti da recupero fiscale su tributi e compartecipazioni.

Si menziona, inoltre, l'attuazione, compatibilmente con gli equilibri di finanza pubblica, dell'articolo 39, comma 3, del decreto legislativo n. 68 del 2011.

Aggiunto, altresì, un espresso richiamo al ruolo della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica nella partecipazione agli indirizzi di politica fiscale e lo sviluppo di meccanismi di interoperabilità delle banche dati del sistema informativo della fiscalità per la gestione e l'accertamento dei tributi di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 42 del 2009.

Si evoca l'opportunità di considerare le eventuali perdite di gettito rispetto a quanto previsto a legislazione vigente ai fini dell'adequatezza 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 e la garanzia di meccanismi perequativi.

Il già presente richiamo alla possibilità di costituire appositi **tavoli tecnici** tra l'AF e le Associazioni di categoria e dei professionisti maggiormente rappresentative a livello nazionale per l'elaborazione dei decreti legislativi viene, inoltre, integrato con un richiamo espresso anche agli enti territoriali, nonché alle associazioni familiari maggiormente rappresentative a livello nazionale (es. Forum famiglie).

Infine, è stato aggiunto tra i principi di delega l'esigenza di ridurre il carico fiscale sulle famiglie, in particolare quelle in cui sia presente una persona con disabilità, e sui giovani di età inferiore a 30 anni, probabilmente per favorire il loro ingresso sul mondo del lavoro. Tale principio, come vedremo, viene ripreso successivamente anche nell'articolo 5 di riforma della tassazione delle persone fisiche.

Articolo 3 - Principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale

L'articolo 3 introduce un criterio di revisione generale degli **aspetti internazionali e sovranazionali** del sistema tributario, prefigurando modifiche che consentano l'adeguamento del nostro sistema alle migliori pratiche nel rispetto degli obblighi assunti dall'Italia. In particolare, il Governo è delegato a adeguare i principi dell'ordinamento tributario nazionale agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, tenendo conto dell'evoluzione della giurisprudenza eurounitaria in materia tributaria.

La riforma dovrà, altresì, garantire la coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazioni OCSE nell'ambito del progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), e prevedere, in linea con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, una revisione organica della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione, coordinandola con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia.

La delega potrà, inoltre, individuare modalità di promozione di alcuni investimenti e attività economiche sul territorio italiano, assicurando, in ogni caso, il rispetto della normativa europea in tema di aiuti di Stato, nonché dei principi in tema di concorrenza fiscale non dannosa.

In questo contesto, una modifica approvata dalla Commissione Finanze della Camera dei Deputati, prevede un richiamo espresso al recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 14 dicembre 2022 relativa all'adozione di un **livello di imposizione minimo globale**, con l'introduzione, tra l'altro, di:

- 1) 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;
- 2) 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 informativi.

Sul punto, si osserva che tale formulazione potrebbe comportare l'applicazione di una imposta minima nazionale, modellata sulla base della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio

del 14 dicembre 2022, anche a carico di gruppi che non ricadono nell'ambito di applicazione della medesima direttiva (che, si ricorda, si applica ai soli gruppi multinazionali e nazionali su larga scala con ricavi annui pari o superiori a euro 750.000.000 nel bilancio consolidato dell'entità controllante capogruppo in almeno due dei quattro esercizi fiscali immediatamente precedenti l'esercizio fiscale sottoposto a verifica).

L'emendamento prevede, altresì, interventi di semplificazione e razionalizzazione del regime delle società estere controllate (CFC - *Controlled Foreign Companies*) da coordinare con l'adozione della direttiva (UE) 2022/2523.

Articolo 5 - Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche)

L'articolo 5 detta i criteri per una revisione e graduale riduzione del prelievo sulle persone fisiche nel rispetto del **principio di progressività** e nella prospettiva di giungere nel medio/lungo periodo ad un sistema di **tassazione con aliquota unica**.

È prevista una riorganizzazione delle **tax expenditure IRPEF** salvaguardando le finalità meritevoli di **tutela sociale**. Per ragioni di equità fiscale è stato, altresì, previsto che ai fini della spettanza di detrazioni, deduzioni o benefici a qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, si dovrà tenere conto altresì dei redditi assoggettati a imposte sostitutive e a ritenute alla fonte a titolo di imposta in relazione all'IRPEF (inclusendo sia i redditi immobiliari soggetti a cedolare secca, sia i redditi finanziari).

Diversi gli interventi volti al perseguimento dell'equità orizzontale, eliminando le differenze di trattamento fiscale esistenti tra le **diverse categorie reddituali** a parità di capacità contributiva. A titolo esemplificativo, si prevede di allineare l'area del reddito minimo vitale esclusa da tassazione (*no tax area*) per i lavoratori autonomi a quella più ampia prevista per i soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente, nonché di riconoscere a questi ultimi il diritto di dedurre dal loro reddito imponibile, anche in misura forfetizzata, le spese sostenute per la produzione dello stesso (oggi assorbite nella detrazione di imposta per redditi di lavoro dipendente, peraltro fino ad una determinata soglia reddituale).

Ciò dovrebbe avvicinare il meccanismo di determinazione della base imponibile fra lavoratori dipendenti e lavoratori autonomi/imprenditori individuali, sebbene si debbano anche osservare le difficoltà riscontrabili nel dare attuazione a tale misura (nonché nella fase di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria sui costi effettivi dedotti dai dipendenti); appare, infatti, impraticabile porre a carico dei dipendenti un sistema di adempimenti contabili e fiscali analogo a quello vigente per i soggetti titolari di partita IVA. Sarà importante evitare che non si richiedano ai datori di lavoro, in qualità di sostituti di

imposta, oneri aggiuntivi di controllo in sostituzione dell'Amministrazione finanziaria (in questo senso positivo il riferimento a meccanismi di forfettizzazione).

Nel processo parlamentare di approvazione della legge delega è stato incluso tra i principi di riforma anche quello volto all'introduzione di misure atte a favorire lo stabile inserimento nel mercato del lavoro dei **giovani** che non hanno compiuto il trentesimo anno di età.

Premesso che misure di favore per le assunzioni dei giovani sono state inserite ad oggi solo ai soli fini contributivi (decontribuzione nei primi 3 anni di assunzione), sarà interessante capire la declinazione sul piano fiscale di tale proposta, fermo restando il rispetto del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

Appare interessante anche la proposta, sempre inserita nel processo parlamentare di approvazione della legge delega, di incentivare la propensione dei contribuenti IRPEF di stipulare assicurazioni aventi ad oggetto il rischio di **eventi calamitosi**.

Di fatto, sembrerebbe prefigurarsi un passaggio da politiche di intervento pubblico successivo di ristoro dei danni subiti dalle popolazioni colpite da calamità naturali ad un sistema di incentivazione di strumenti assicurativi privati per i contribuenti IRPEF, alimentato da premi assicurativi deducibili dal reddito imponibile. Resta fermo che per i soggetti incapienti o a basso reddito, che avranno meno interesse sul piano fiscale alla deduzione dei premi assicurativi, sarà sempre necessario prevedere un intervento pubblico di ristoro dei danni.

Nell'ambito di interventi previsti nella delega, ma che perseguono obiettivi pubblici di tutt'altra natura (es. combattere l'abbandono dei centri rurali), si segnala l'ipotesi di stabilire, per un periodo limitato di tempo, delle misure fiscali idonee a favorire i trasferimenti di residenza nei comuni periferici e ultraperiferici come individuati dalla c.d. **Strategia nazionale per le aree urbane**.

Diverse, poi, le proposte di riforma della disciplina delle singole categorie reddituali.

Si segnala un percorso di **unificazione delle categorie dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria**, mentre si prevede una revisione delle modalità di tassazione dei fondi pensione pur confermando l'imposizione sostitutiva e l'aliquota di tassazione al 12,5% sui titoli pubblici. Nel passaggio parlamentare è stato precisato, in particolare, che il meccanismo di compensazione dei redditi di capitale dovrà rispettare, in ogni caso, l'obiettivo di contrastare gli spazi di elusione e di erosione dell'imposta.

Per i soggetti IRPEF titolari di reddito di lavoro autonomo si prevede l'introduzione di un regime di neutralità fiscale per le operazioni di aggregazioni degli studi e delle associazioni professionali, nonché una riduzione delle ritenute operate sui compensi per coloro che si

avvalgono di collaboratori o dipendenti. Per i soggetti IRPEF titolari di reddito di impresa viene annunciata l'**assimilazione al regime di tassazione IRES**, superando il principio di tassazione per cassa nel caso di utili non prelevati (sulla falsariga dell'Imposta sul Reddito d'Impresa – IRI – mai entrata in vigore).

Positivamente, è annunciata la stabilizzazione delle misure di rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni per i soggetti IRPEF. Si propone di estendere il meccanismo di cedolare secca sui redditi da locazione di immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo, ove il conduttore sia un esercente un'attività di impresa o un professionista.

Viene, infine, prevista l'introduzione di una disciplina di favore per le plusvalenze conseguite da collezionisti di oggetti d'arte, di antiquariato e di c.d. collezionabili (al di fuori dal regime di impresa), nonché di opere dell'ingegno di carattere creativo (es. diritti di autore), esonerando tali soggetti da ogni forma dichiarativa di carattere patrimoniale.

Con le proposte emendative approvate, tale disegno conferma positivamente, come richiesto da Confindustria, l'imposizione sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, sui **premi di risultato**. Per completezza, la norma parla impropriamente di premi di "*produttività*", sebbene il riferimento debba intendersi riferibile più genericamente ai premi di risultato, parametrati ad incrementi di *produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione*.

Viene, altresì, prevista la possibilità di estendere tale regime di favore anche alla quota delle retribuzioni corrisposte a titolo di straordinario, che eccedono una determinata soglia, nonché sui redditi riferibili alla percezione della tredicesima mensilità. Tali proposte sollevano alcune perplessità in quanto spesso tali componenti retributivi non sono né connessi ad incrementi di produttività aziendali (es. tredicesime), né di facile attuazione operativa (es. straordinari).

Si conferma nella delega la 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.

Come noto, sussiste un vivace dibattito in dottrina sulle effettive finalità perseguite con il nuovo regime sperimentale di tassazione sostitutiva delle persone fisiche titolari di partita IVA.²

Ciò nonostante, sembrerebbe che tale regime sperimentale possa essere confermato anche nell'impianto della futura riforma IRPEF, con il probabile obiettivo di costituire una sorta di "regime transitorio di fuoriuscita" dal forfetario, nonché incentivo all'emersione di ricavi.

Occorrerà, comunque, valutare il rapporto tra tale regime sperimentale ed il meccanismo di concordato preventivo stabilito per i soggetti di minori dimensioni all'articolo 15, comma 1, lettera f), numero 2 della citata legge delega.

Inoltre, 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 - si prefigura la rateizzazione del secondo acconto del saldo mediante versamenti su base mensile, oltre a un'eventuale riduzione della ritenuta d'acconto. L'intervento è volto a risolvere problemi di liquidità finanziaria nel pagamento dell'IRPEF per le persone fisiche titolari di partita IVA.

Articolo 6 - Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti

L'articolo 6 delega il Governo a effettuare la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti basata su una **riduzione dell'aliquota IRES** qualora vengano rispettate, entro i due periodi d'imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito, le seguenti condizioni:

²Sebbene le finalità della norma di detassazione dei redditi incrementali non siano espresse nella relazione illustrativa, come osservato dall'UPB, utili indicazioni sono rinvenibili nelle riflessioni espresse dal Viceministro delle Finanze, On. Leo, sulla riforma del Fisco italiano, dove se ne afferma la finalità di favorire "l'emersione di importi attualmente sottratti ad imposizione in quanto occultati all'Erario". La flat tax incrementale risponderebbe, come condiviso anche dalla Banca d'Italia (sebbene con alcune perplessità sulla sua efficacia), all'obiettivo di ridurre le differenze di trattamento tra lavoratori autonomi e imprenditori con compensi/ricavi sotto o sopra la soglia di accesso al regime forfetario, al fine di contrastare fenomeni di concentrazione al di sotto della soglia di accesso.

- una somma corrispondente, in tutto o in parte, al detto reddito sia impiegata in una delle seguenti modalità alternative:
 - a) in **investimenti**, con particolare riferimento a quelli qualificati;
 - b) in nuove **assunzioni**;
 - c) in schemi stabili di **partecipazione** dei dipendenti **agli utili**.
- gli utili **non** siano **distribuiti** o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa.

La riduzione dell'aliquota IRES ha la finalità di favorire la competitività delle imprese e aumentare l'attrattività del Paese per gli investitori, anche esteri, innescando un meccanismo virtuoso, in grado di generare ulteriore ricchezza.

Significativi gli interventi emendativi su questa norma.

In particolare, con riguardo ai requisiti di cui alle lett. a) e b), il testo emendato prevede che le due condizioni attinenti a investimenti qualificati e nuove assunzioni, siano alternativi e non più obbligatoriamente concorrenti (in linea con quanto richiesto da Confindustria).

Inoltre, per le imprese che non beneficiano della riduzione dell'IRES, è prevista l'adozione di appositi meccanismi correttivi, al fine di consentire forme agevolative sugli investimenti qualificati, anche attraverso il potenziamento dell'ammortamento dei beni oggetto dell'investimento, nonché misure finalizzate all'effettuazione di nuove assunzioni, anche attraverso la possibile maggiorazione della deducibilità dei costi relativi al personale neoassunto.

Si introduce, altresì, quale ulteriore condizione per fruire della riduzione della aliquota IRES l'adozione da parte dell'azienda di "schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili".

Tale ultima modifica sembra mirare all'obiettivo, più volte perseguito, di (re)introdurre in Italia forme fiscali di favore dell'azionariato fra i dipendenti, ovvero modelli di relazioni industriali simili a quelle vigenti in Germania, dove esiste un diritto di "codeterminazione" dei lavoratori nel sistema dualistico di amministrazione delle società.

In premessa, si osserva come tali tentativi operavano nell'ambito della disciplina IRPEF, sottraendo a tassazione progressiva tali piani di azionariato.

A riguardo si segnala che, dopo la manovra dell'estate del 2008 (DL n. 112/2008), nel nostro ordinamento sono già presenti misure di favore per l'offerta di azioni alla generalità dei dipendenti, cd. azionariato diffuso (art. 51, comma 2, lettera g) del TUIR), mentre è stato abrogato il regime di esclusione dalla tassazione progressiva IRPEF per le stock option

(incluse nei piani di fidelizzazione ed alla incentivazione destinati solo a particolari categorie di dipendenti, es. manager)³.

Con riferimento, invece, alle forme di codeterminazione dei lavoratori nella gestione delle imprese), ricordiamo che in passato erano state introdotte misure che perseguivano tale obiettivo. In particolare:

- nel 2013 era stato presentato un disegno di legge delega in “materia di informazione e consultazione dei lavoratori, nonché per la definizione di misure per la democrazia economica”, volto a recepire nel nostro Paese il modello tedesco di codeterminazione. Tale disegno di legge (Atto Senato n. 1051/2013) non aveva superato l’esame delle Commissioni parlamentari.
- nel 2016, nell’ambito della riforma del regime di tassazione sostitutiva dei premi di risultato, era stato previsto un incremento del premio detassato (da 3.000 a 4.000 euro) per le imprese aventi contratti aziendali in cui erano presenti “forme di coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell’organizzazione del lavoro”, nonché la detassazione delle somme erogate ai dipendenti sotto forma di partecipazione agli utili. Entrambe le sopracitate misure hanno avuto una scarsa diffusione.

Alla luce delle su esposte considerazioni, occorrerà attendere gli schemi dei decreti legislativi di attuazione, per comprendere come, concretamente, sarà attuato tale principio di delega a favore dei piani di azionariato dei dipendenti.

Nel passaggio alla Camera la norma è stata, infine, integrata con una apposita previsione relativa alla disciplina fiscale della **scissione societaria parziale**.

Articolo 8 - Principi e criteri direttivi per il graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive

L’articolo 8 delega il Governo a disporre una **revisione organica dell’IRAP** volta all’abrogazione del medesimo tributo e alla contestuale istituzione di una sovrainposta tale da assicurare un equivalente gettito fiscale atto a garantire il finanziamento del fabbisogno

³ Peraltro, tali piani di incentivazione azionari a favore di dirigenti o manager sono stati recentemente penalizzati sul piano fiscale con l’introduzione dell’imposta addizionale sui compensi variabili del settore finanziario (impropriamente applicato anche alle holding industriali) di cui all’articolo 33 del DL n. 78/2010.

sanitario, nonché il finanziamento delle Regioni che presentano squilibri di bilancio sanitario ovvero che sono sottoposte a piani di rientro.

La proposta emendativa approvata modifica l'originaria formulazione, superando i dubbi sorti sulla ipotesi che il graduale superamento dell'imposta per le società di persone e le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni fosse finanziato con un incremento del prelievo sui soggetti IRES.

Viene, infatti, precisato che la sovraimposta IRES sarà introdotta garantendo una invarianza del carico fiscale

Articolo 9 – Altre disposizioni

Nel contesto delle disposizioni generali di cui all'articolo 9, in sede emendativa, si segnalano interventi in materia di rafforzamento del processo **di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici**.

A tal riguardo, si prevede di semplificare e razionalizzare la disciplina del codice civile in materia di bilancio, con particolare riguardo alle imprese di minori dimensioni e di rivedere la disciplina recata dal decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, prevedendo, 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

Nella medesima disposizione si prevede il rafforzamento delle misure tese a favorire lo sviluppo economico del **Mezzogiorno** e la riduzione del divario territoriale: in tale ambito, nel contesto attuativo della delega, si dovranno valutare interventi di semplificazione del sistema di agevolazioni fiscali nei riguardi delle imprese finalizzato al sostegno degli investimenti, con particolare riferimento alle ZES - Zone Economiche Speciali.

Si propone l'adozione di misure di favore per la permanenza in Italia di **studenti formati in Italia**, anche mediante la razionalizzazione degli incentivi per il rientro in Italia di persone formate all'estero (c.d. regime degli impatriati).

Articolo 10 - Imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo e altri tributi indiretti, diversi dall'IVA

L'articolo 10 specifica, con particolare riferimento ai **tributi indiretti diversi dall'IVA**, principi e criteri direttivi a cui l'attuazione della delega dovrà conformarsi.

In tale contesto, gli obiettivi fondamentali della legge delega sono la razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario, da attuarsi anche attraverso la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti e l'eliminazione dei c.d. micro-tributi; con specifico riferimento ai tributi indiretti diversi dall'IVA, tali principi e obiettivi sono rivolti principalmente a una razionalizzazione e semplificazione dell'imposta di registro, dell'imposta di successione e donazione e dell'imposta di bollo, nonché di altri tributi a questi collegati.

Con specifico riferimento alle tasse automobilistiche, la proposta emendativa approvata nel passaggio parlamentare prevede una razionalizzazione e semplificazione del prelievo, 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 nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica a carico del settore delle tasse automobilistiche.

Articolo 12 - Accisa e altre imposte sulla produzione e sui consumi

L'articolo 12 è dedicato alla riorganizzazione delle **accise** nell'obiettivo di sostenere le risorse rinnovabili e ridurre le fonti energetiche a maggiore impatto ambientale, sia attraverso la rimodulazione delle aliquote, sia grazie al ripensamento dei sussidi ambientalmente dannosi vigenti.

In sede parlamentare sono state apportate alcune integrazioni ad estendere le previsioni di esenzioni o di aliquote ridotte a tutte le tipologie di gas ottenuti da biomasse o altre fonti rinnovabili. Si tratta di un intervento utile ad evitare l'esclusione, dal progetto di rinnovamento, di talune fonti energetiche a minor impatto ambientale. In tal senso, nel passaggio alla camera, era stato inserito anche un riferimento ai servizi di teleriscaldamento che, sebbene ancora presente nei dossier di commento allegati, sono stati tuttavia espunti nel passaggio del testo al Senato. Allo stesso modo, sono state soppresse le integrazioni concernenti la regolamentazione delle vendite a distanza di alcuni prodotti del tabacco che sono state, tuttavia, parzialmente riproposte nell'articolo 16.

Articolo 13 – Tributi regionali

Nel passaggio parlamentare al Senato della delega fiscale sono state inserite le norme sui principi di revisione dei **tributi regionali** e del **sistema fiscale per Comuni, Province e Città Metropolitane** (presenti nelle prime slides della riforma fiscale presentati dal Governo,

ma che erano state stralciate dal progetto di legge presentato alla Camera dei Deputati, AC 1038, per una previa condivisione dei testi con le regioni, città ed autonomie locali).

L'obiettivo della riforma del **federalismo fiscale regionale** (regolato dal DLGS 6 maggio 2011, n. 68) è quello di dare concreta attuazione al citato principio costituzionale di autonomia impositiva regionale per superare il persistente stato di crisi finanziaria delle Regioni.

Merita ricordare che l'art.119 della Costituzione recita quanto segue:

“1. I Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. [...] Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, e dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.”.

Ciò premesso, la delega fiscale prevede i seguenti principi di riforma della fiscalità regionale:

- sostituzione dei **trasferimenti statali** soppressi (finanza derivata) con locali con strumenti di finanziamento alternativi per garantire l'autonomia di entrata (rispetto ai primi schemi della riforma fiscale scompare il riferimento alla compartecipazione al gettito IRPEF);
- attribuzione alle regioni della **compartecipazione al gettito IVA** in base al luogo effettivo di consumo, identificandolo con quello in cui avviene la cessione di beni ovvero, nel caso dei servizi, nel domicilio del soggetto fruitore della prestazione (principio di territorialità delle imposte);
- nelle more della ridefinizione della predetta aliquota di compartecipazione regionale all'Iva incassata dallo Stato, l'aliquota destinata al **finanziamento della sanità** è individuata secondo le disposizioni vigenti con DPCM (per l'anno 2022 tale aliquota era pari al 64,67%).

Con l'obiettivo di razionalizzare i tributi regionali si propone, altresì, di:

- modificare, abrogare ed eventualmente trasformare alcuni tributi propri derivati in tributi propri regionali, ovvero dotati di maggiore autonomia;
- semplificare adempimenti e procedimenti tributari, anche attraverso l'eventuale attribuzione alle regioni della facoltà di disciplinarli con proprie leggi.

In merito alle succitate proposte di riforma si osserva come l'obiettivo è quello di incrementare gli spazi di manovra impositiva delle singole Regioni, nei limiti fissati dalle leggi dello Stato, il cui finanziamento si basa attualmente sui seguenti tributi propri (IRAP, addizionale regionale all'IRPEF, tassa automobilistica) ed altri tributi minori (es. addizionale

regionale all'accisa sul gas naturale (ARISGAM) e il tributo speciale il deposito in discarica dei rifiuti).

Premesso che lo stato di crisi finanziaria delle Regioni non è dovuto esclusivamente al mancato incremento della loro capacità impositiva, quanto, piuttosto, alla scarsa efficienza economica di alcune spese (es. social-sanitarie) attribuite alla competenza delle regioni, si osserva come necessariamente la forza di tale progetto riformatore appare sensibilmente ridotto dalle scelte di riforma dell'IRAP, contenute nell'articolo 9.

Infatti, da un lato si riduce la platea dei contribuenti tenuti al pagamento del tributo regionale (soggetti IRPEF), dall'altro si prevede espressamente che le eventuali perdite di gettito non potranno essere sostituite con incremento del prelievo IRPEF su lavoratori dipendenti e pensionati (escludendo interventi sull'addizionale regionale).

La soluzione a questa apparente contraddizione sarà probabilmente individuata nel progetto di "autonomia differenziata" delle Regioni attualmente all'esame del Governo, nonché ad una auspicabile revisione anche delle politiche di spesa pubblica attribuita alle singole Regioni.

Articolo 14 – Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema fiscale dei comuni, delle città metropolitane e delle province

Come commentato nella norma precedente la legge delega propone una ampia revisione del sistema fiscale municipale, delle città metropolitane e delle province.

Nel merito si prevede:

- l'esclusione di possibili forme di doppia imposizione tra Stato ed enti locali, con la sola eccezione delle addizionali degli enti locali sui tributi statali;
- un rafforzamento dell'autonomia finanziaria degli enti locali (favorendo una gestione autonoma della definizione agevolata);
- la piena attuazione del federalismo fiscale (mediante meccanismi di compartecipazione a tributi erariali nonché di perequazione territoriale);
- una razionalizzazione dei tributi e una modernizzazione del sistema di rilevazione dei dati volta a ridurre i fenomeni di evasione ed elusione fiscale;
- una semplificazione degli adempimenti dichiarativi, nonché la revisione del sistema della riscossione delle entrate;

- una revisione del sistema sanzionatorio, con particolare riguardo al miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie;
- forme di cooperazione volte a favorire l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari.

Si propone, altresì, alle province e alle città metropolitane la gestione di tributi propri e una compartecipazione a un tributo erariale di carattere generale, destinati al finanziamento delle loro funzioni fondamentali.

Con riguardo a tali proposte, confermando le osservazioni fatte nel precedente articolo sulla necessità di riflettere sulla efficienza economica di taluni servizi pubblici attribuiti ai comuni prima di riflettere sulla autonomia impositiva locale, segnaliamo, altresì, che il rafforzamento del federalismo fiscale dovrebbe essere attentamente disciplinato e monitorato dall'Amministrazione finanziaria centrale.

Con particolare riferimento alle imprese multi-localizzate sul territorio nazionale è essenziale occorre evitare che tale maggiore autonomia impositiva si traduca in una “babele fiscale”, con applicazione di regole e procedure differenziate per i tributi locali vigenti negli 8.000 comuni italiani.

Articolo 16 - Procedimenti dell'Amministrazione finanziaria e adempimenti dei contribuenti (in precedenza articolo 14)

La delega dispone la revisione degli adempimenti tributari, anche con riferimento agli enti territoriali.

In merito all'obiettivo di razionalizzazione degli obblighi dichiarativi e riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, durante l'iter parlamentare è stato chiarito l'intento di apportare una più ampia **revisione e razionalizzazione degli attuali indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)**. Tali indici saranno utilizzati, altresì, per consentire l'accesso a nuovi regimi premiali, tra cui l'accesso a procedure più celeri per ottenere il rimborso dei crediti fiscali, per i soggetti con alti livelli di affidabilità fiscale.

Con riguardo all'impegno di mettere a disposizione dei contribuenti la modulistica necessaria per adempiere agli obblighi dichiarativi e di versamento, è stato definito, quale tempo congruo di anticipo per la pubblicazione, un tempo minimo di almeno 60 giorni, in conformità a quanto previsto dall'articolo 3 dello Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000).

Ulteriori integrazioni, apportate dal Parlamento, sono orientate a ribadire che l'obiettivo di semplificazione debba, altresì, passare sull'implementazione delle procedure telematiche messe a disposizione dei contribuenti, e dei suoi delegati, per l'espletamento degli adempimenti fiscali.

Alcuni interventi hanno riguardato le **modalità di pagamento elettronico** che saranno ulteriormente ampliate, consentendo anche lo strumento del rapporto interbancario diretto (RID), e incentivate prevedendo la gratuità delle transazioni e mediante interventi di ammodernamento e digitalizzazione delle strumentazioni. Infine, si prevede il rinforzo dello strumento del cassetto fiscale a favore del contribuente e, al contempo, il potenziamento del livello di formazione del personale dell'Amministrazione finanziaria per l'utilizzo e la gestione delle nuove tecnologie.

In merito alle semplificazioni **materia di accisa e delle altre imposte indirette** sulla produzione e sui consumi, a seguito dell'iter parlamentare è stato introdotto il divieto di vendita a distanza, da parte di fornitori esteri, di taluni prodotti del tabacco ai consumatori che acquistano dal territorio Italia. Il divieto riguarda i liquidi da inalazione senza combustione che contengono nicotina. Si tratta di prodotti che, negli ultimi anni, hanno avuto larghissima diffusione anche grazie alla ridotta regolamentazione e alla facilità di reperimento tramite commercio elettronico. Con tale divieto, la delega si prefigge di contrastarne il mercato illecito al fine di ottenere vantaggi in termini di gettito e di tutela del consumatore finale e dei minori.

Articolo 17 - Procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo (in precedenza, articolo 15)

Le previsioni della delega fiscale in materia di accertamento si muovono nel solco della **tax compliance volontaria** da parte del contribuente, attraverso meccanismi di incentivazione, quali, in particolare, l'ampliamento della platea dei soggetti che possono accedere al regime di adempimento collaborativo (es. società prive di requisite appartenenti ad un gruppo nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti) ed il suo potenziamento (es. attraverso un alleggerimento delle sanzioni penali per il reato di dichiarazione infedele) e l'istituzione di un concordato preventivo biennale per le imprese di minori dimensioni.

Inoltre, viene stabilito un potenziamento generale dell'accertamento, ad esempio attraverso il ricorso alle **tecnologie digitali** e alle numerose informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Si valorizza poi la **partecipazione del contribuente** al procedimento tributario, mediante l'introduzione di una norma generale che disciplini in modo omogeneo il diritto al contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale (es. necessità di un'interlocuzione

preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo) e un'applicazione generalizzata della c.d. "**motivazione rafforzata**" per gli atti dell'ente impositore.

Particolare attenzione è riservata, poi, al tema della **certezza del diritto** in campo tributario (ad esempio, rivedendo in positivo i termini di accertamento per le poste pluriennali e per le perdite fiscali).

Con riferimento all'adempimento collaborativo, con un emendamento approvato al Senato, si interviene sul comma 1 (lett. f), 1.9,1 del precedente articolo 15, prevedendo "l'esclusione 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".

Inoltre, si prevede che, al ricorrere delle medesime circostanze, i **termini di accertamento** per i soggetti in adempimento collaborativo siano ridotti di almeno due anni.

Infine, si prevede l'esclusione delle **sanzioni penali tributarie**, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali.

Si prevede, altresì, l'esclusione dalle 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).

Sono esclusi dalla predetta copertura i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, nonché i poteri di controllo dell'amministrazione.

Articolo 18 - Procedimenti di riscossione e di rimborso (in precedenza, articolo 16)

Il Governo intende procedere ad una revisione dei sistemi di riscossione, nazionale e locali, per incrementarne l'**efficienza**, l'**imparzialità** e l'**efficienza**, e superare le criticità date dall'enorme magazzino dei crediti fiscali non riscossi (attualmente pari a 1.153 miliardi di euro con 174 milioni di cartelle non pagate).

Tra le misure più rilevanti contenute nella delega, si segnalano: una **pianificazione annuale** delle procedure di recupero da concordare con il Ministero dell'Economia e delle Finanze; il **discarico automatico**, al 31 dicembre del 5° anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse; la **salvaguardia del diritto di credito** attraverso il tempestivo tentativo di notifica della cartella di pagamento entro il 9° mese successivo a quello dell'affidamento dell'incarico; la revisione della disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione.

Gli interventi in questa materia, inoltre, sono volti ad assicurare un'adeguata tutela del contribuente nel corso delle attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria.

Particolare attenzione merita anche il punto volto a favorire l'**uso delle tecnologie** e dell'**interazione tra i vari sistemi informativi** a disposizione dell'amministrazione finanziaria, in un'ottica riduzione dei costi amministrativi.

È annunciata la volontà di potenziare l'attività di riscossione coattiva (con il superamento del ruolo attraverso il rafforzamento dell'accertamento esecutivo e l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione), nonché di semplificare e velocizzare le procedure per i rimborsi fiscali e una semplificazione delle modalità di accesso alla rateizzazione massima in 120 rate.

Un altro aspetto rilevante è quello della razionalizzazione, informatizzazione e semplificazione della **procedura di pignoramento dei rapporti finanziari**, seppure nel rispetto delle tutele previste a favore del debitore.

Dal punto di vista organizzativo poi, la revisione del sistema di riscossione dovrebbe passare attraverso l'individuazione di un nuovo modello del relativo sistema nazionale che preveda, tra gli altri, il trasferimento delle funzioni e delle attività dell'agente nazionale della riscossione all'Agenzia delle Entrate.

Condivisibile, infine, l'intenzione di **semplificare e accelerare** le procedure relative ai **rimborsi**.

Articolo 19 - Procedimenti del contenzioso (in precedenza, articolo 17)

La delega, tra gli aspetti in materia di contenzioso, prevede interventi volti al superamento dell'istituto del reclamo/mediazione, accompagnato ad interventi di deflazione del contenzioso, anche per i giudizi pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione.

In sede di dibattito parlamentare, tale previsione è stata integrata con un rafforzamento del divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo; inoltre, è prevista 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.

Con modifica approvata al Senato, è prevista l'impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Infine, in sede parlamentare, al fine di assicurare la parità delle parti in giudizio e il diritto alla difesa, è stato previsto che le sentenze tributarie digitali presenti nelle banche di dati della giurisprudenza delle corti di giustizia tributaria (gestita dal Ministero dell'economia e delle finanze), siano accessibili a tutti i cittadini.

Articolo 20 – Sanzioni (in precedenza, articolo 18)

La delega fiscale prefigura una profonda revisione del sistema sanzionatorio tributario, sia penale e amministrativo, in materia di imposte sui redditi, dell'IVA, di altri tributi indiretti, nonché dei tributi locali.

Con riferimento ai principi generali, si propone una **maggiore integrazione tra sanzioni tributarie amministrative e penali** nel rispetto del principio *ne bis in idem* per evitare gravose duplicazioni sanzionatorie. Si prevede un regime premiale, sul piano delle sanzioni, per le imprese che, pur non potendo accedere al regime di cooperative compliance, adottino un adeguato sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale. Per quanto concerne i profili penali, si propone la depenalizzazione degli omessi versamenti dei tributi oltre la soglia di rilevanza penale qualora sia dimostrabile una causa di impossibilità non imputabile al contribuente (l'obiettivo sembra quello di recepire in via normativa alcuni chiarimenti giurisprudenziali enunciati dalla giustizia con riferimento alla cd. evasione di necessità). Sul punto, andrebbe valutato un più deciso intervento di depenalizzazione degli omessi versamenti di tributi o ritenute correttamente dichiarati.

Pur confermando la regola del **doppio binario** (che esiste nel nostro ordinamento processuale da oltre 20 anni) e senza tornare al meccanismo di c.d. "pregiudiziale tributaria" viene annunciata la volontà di un maggiore coordinamento tra il processo penale e quello tributario, in particolare, il giudice penale dovrà tenere conto nella sua sentenza delle definizioni raggiunte in sede giudiziale o amministrativa. Resta la criticità, tuttavia, dell'avvio dell'azione penale, pur senza la formalizzazione di un atto impositivo a livello tributario.

Con modifica apportata al Senato è altresì previsto che, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, 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, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale.

Parimenti positive le proposte di revisione delle sanzioni amministrative per attenuarne il carico, in conformità al **principio di proporzionalità** ed allineandole agli ordinamenti degli altri Paesi europei. Interessanti le proposte di razionalizzazione del sistema sanzionatorio in materia di accise ed altre imposte indirette in coerenza con i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE). Merita osservare che la confisca per sproporzione (art 204-bis c.p.) viene introdotta per i reati più gravi previsti per dal Testo Unico delle accise, al pari di quanto previsto dalla normativa doganale in materia di contrabbando ed in materia di imposte sui redditi ed IVA. Viene prevista anche una revisione della disciplina sanzionatoria in materia doganale, con riguardo sia al contrabbando dei tabacchi lavorati, sia di prodotti diversi, con applicazione delle sanzioni interdittive dall'esercizio dell'attività.

Una integrazione alla norma, approvata al Senato, prevede 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.

Significativa – e in linea con una proposta di Confindustria – la modifica, apportata al Senato, in merito alla opportunità di 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**.

In merito alle **sanzioni penali**, con le modifiche discusse in Senato, si propone di escludere le sanzioni, in applicazione dello Statuto dei diritti del contribuente, per i contribuenti che presentino una **dichiarazione integrativa** al fine di adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi pubblicati ai sensi dell'articolo 11, comma 6, della medesima legge 27 luglio 2000, n. 212, sempreché la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente provveda al pagamento dell'imposta dovuta.

Articolo 23 – Clausola di salvaguardia

Con disposizione di chiusura, approvata nel passaggio parlamentare, si dispone che la delega sia applicabile nelle **regioni a statuto speciale** e nelle **province autonome** di Trento e di Bolzano compatibilmente con i rispettivi statuti speciali e con le relative norme di attuazione. In sede di attuazione della delega, il Governo, laddove ravvisi perdita di gettito delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano promuoverà apposite intese nel rispetto dei principi indicati dalla giurisprudenza costituzionale e dall'articolo 17 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.