

# dossier

XIX Legislatura

19 aprile 2023

## Delega al Governo per la riforma fiscale

A.C. 1038 e A.C. 75



Senato  
della Repubblica



Camera  
dei deputati



SERVIZIO STUDI

Ufficio per le ricerche nei settori economico e finanziario

TEL. 06 6706-2451 - ✉ [studi1@senato.it](mailto:studi1@senato.it) - [@SR\\_Studi](https://twitter.com/SR_Studi)

Dossier n. 80



SERVIZIO STUDI -

Dipartimento Finanze

TEL. 06 6760-9496 - ✉ - [st\\_finanze@camera.it](mailto:st_finanze@camera.it) - [@CD\\_finanze](https://twitter.com/CD_finanze)

Progetti di legge n. 96

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

FI0020.docx

## INDICE

PREMESSA.....	3
SINTESI DELLE DISPOSIZIONI DELL’A.C. 1038 .....	3
IL CONTENUTO DELL’A.C. 75.....	10
A.C. 1038: ESAME DEGLI ARTICOLI	
Articolo 1 ( <i>Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e tempi di attuazione</i> ).....	17
Articolo 2 ( <i>Principi generali del diritto tributario nazionale</i> ) .....	19
Articolo 3 ( <i>Principi generali del diritto tributario dell’Unione europea e internazionale</i> ) .....	23
Articolo 4 ( <i>Revisione dello statuto dei diritti del contribuente</i> ) .....	29
Articolo 5 ( <i>Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche</i> ).....	36
Articolo 6 ( <i>Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti</i> ) .....	54
Articolo 7 ( <i>Razionalizzazione dell’imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette</i> ) .....	69
Articolo 8 ( <i>Principi e criteri direttivi per il graduale superamento dell’imposta regionale sulle attività produttive</i> ) .....	76
Articolo 8 ( <i>Altre disposizioni</i> ).....	80
Articolo 10 ( <i>Imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo e altri tributi indiretti, diversi dall’IVA</i> ) .....	92
Articolo 11 ( <i>Revisione della disciplina doganale</i> ) .....	94
Articolo 12 ( <i>Accisa e altre imposte sulla produzione e sui consumi</i> ).....	98
Articolo 13 ( <i>Giochi</i> ).....	102
Articolo 14 ( <i>Procedimenti dell’Amministrazione finanziaria e adempimenti dei contribuenti</i> ) .....	109
Articolo 15 ( <i>Procedimento accertativo</i> ) .....	116
Articolo 16 ( <i>Procedimenti di riscossione e di rimborso</i> ) .....	125
Articolo 17 ( <i>Procedimenti del contenzioso</i> ) .....	133
Articolo 18 ( <i>Le sanzioni</i> ) .....	136
Articolo 19 ( <i>Testi unici e codificazione della materia tributaria</i> ).....	143
Articolo 20 ( <i>Disposizioni finanziarie</i> ) .....	145

I PRINCIPI DI PROGRESSIVITÀ E CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NELLA  
GIURISPRUDENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE..... 148

## PREMESSA

Il disegno di legge contenente delega al Governo per la riforma fiscale (**A.C. 1038**) è stato deliberato dal Consiglio dei ministri del 16 marzo 2023.

Esso consta di 20 articoli, distribuiti in cinque titoli.

Il **Titolo I** contiene i **principi generali** e i tempi di esercizio della delega (artt. 1-3) nonché i principi e i criteri direttivi per la riforma dello statuto del contribuente, con particolare riguardo alla disciplina dell'interpello (art. 4).

Il **Titolo II**, concernente i tributi, rappresenta la parte più ampia della delega ed è articolato in tre capi. Il Capo I concerne le **imposte sui redditi**, l'Iva e l'IRAP (artt. 5-8) ed un articolo nel quale confluiscono ulteriori disposizioni sulla materia (art. 9). Il Capo II (artt. 10-12) concerne tutte le altre **imposte indirette**. Il Capo III invece contiene un unico articolo concernente la **disciplina dei giochi** (art. 13).

Il **Titolo III** attiene alla disciplina delle procedure di **definizione dell'imponibile, accertamento, riscossione e contenzioso** (capo I, artt. 14-17) e le **sanzioni** (Capo II, artt. 18).

Il **Titolo IV** contiene i principi e i criteri direttivi relativi al **riordino della normativa** tributaria e alla **codificazione** (art. 19).

Il **Titolo V** contiene le **disposizioni finanziarie** (art. 20).

A tale atto è stato abbinato l'**A.C. 75**, che riproduce integralmente il disegno di legge di delega per la riforma del sistema fiscale, presentato dal Governo all'epoca in carica nella scorsa legislatura e modificato dalla Camera dei deputati.

Tale disegno di legge era stato trasmesso alla Camera dei deputati il 29 ottobre 2021; la Camera ne ha concluso l'esame il 22 giugno 2022, trasmettendolo al Senato ([A.S. 2651](#)). L'iter di approvazione dell'atto non si è tuttavia concluso per la fine anticipata della legislatura (cfr. *infra*).

## SINTESI DELLE DISPOSIZIONI DELL'A.C. 1038

L'**articolo 1** delega il Governo ad adottare, **entro 24 mesi** dalla data di entrata in vigore della legge, **uno o più decreti legislativi recanti la revisione del sistema tributario**, indicando i principi e criteri direttivi generali e specifici cui deve attenersi la stessa (**comma 1**), disciplinando le modalità e i termini di esame parlamentare degli schemi di decreto legislativo (**commi 2-3**) e il meccanismo di slittamento del termine di delega (**comma 4**), stabilendo le modalità di coordinamento con la normativa vigente e di

individuazione delle norme da abrogare (**commi 5**) e fissando i termini per l'adozione degli eventuali decreti legislativi correttivi (**comma 6**).

L'**articolo 2** individua i **seguenti principi generali** cui il Governo deve attenersi nell'esercizio della delega: stimolo della crescita economica, prevenzione e riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale, razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario e revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento per i contribuenti.

L'**articolo 3** reca i principi e criteri direttivi di **delega** per la riforma del sistema fiscale con **riferimento agli aspetti internazionali e sovranazionali del sistema tributario**, con particolare riferimento all'adeguamento dell'ordinamento **tributario nazionale** agli **standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea**, alle **raccomandazioni OCSE** nell'ambito del **progetto BEPS** (*base erosion and profit shifting*) contro l'erosione della base imponibile, alla migliore prassi internazionale e alle convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni. Più in dettaglio, la norma individua come ambito di intervento **la revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche**, delle **società** e degli **enti diversi dalle società** come **criterio di collegamento personale all'imposizione** e come obiettivo quello di promuovere l'introduzione di misure volte a conformare il sistema di imposizione sul reddito a una **maggiore competitività sul piano internazionale**.

L'**articolo 4** stabilisce che il Governo, nell'esercizio della delega per la revisione del sistema fiscale, osservi una serie di principi e criteri direttivi per la revisione dello **Statuto dei diritti del contribuente** tra i quali, oltre al **rafforzamento dell'obbligo di motivazione** degli atti impositivi, e alla valorizzazione dei principi di **legittimo affidamento** e di **certezza del diritto**, rilevano specialmente i principi introdotti in materia di interpelli.

L'**articolo 5** contiene i principi e i criteri direttivi in materia di IRPEF.

In termini generali si dispone **la revisione e la graduale riduzione dell'Irpef**, nel rispetto del principio di progressività e tendenzialmente e gradualmente diretto al raggiungimento di un'aliquota unica. Nel riordino delle agevolazioni si deve tenere conto delle relative finalità, con particolare riguardo ad alcuni elementi (tra cui la composizione del nucleo familiare, la tutela del bene casa e della salute, dell'istruzione). Si prevede inoltre il graduale **perseguimento della equità orizzontale** attraverso, tra l'altro: l'applicazione della stessa area di esenzione fiscale e dello **stesso carico impositivo Irpef indipendentemente dalla natura del reddito prodotto**; la possibilità del contribuente di **dedurre i contributi previdenziali obbligatori**; l'introduzione generalizzata della **tassazione incrementale**

sull'**eccedenza di reddito** e si dispone inoltre l'inclusione nel reddito complessivo rilevante ai fini delle agevolazioni anche dei redditi assoggettati ad imposte sostitutive e a ritenute alla fonte.

Specifici principi sono previsti per i **redditi agrari con l'obiettivo di** favorire ed agevolare l'aggiornamento delle classi e qualità di coltura prevedendo, tra l'altro, un regime di favore per i redditi ottenuti da soggetti titolari di pensione o di redditi modesti che svolgano attività agricole.

Per quanto concerne i **redditi dei fabbricati**, il disegno di legge indica la possibilità di estendere il regime della cedolare secca agli immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo.

Diversi principi e criteri direttivi concernono i **redditi di natura finanziaria** rispetto ai quali si prevede la creazione di un'unica categoria reddituale (superando quindi la distinzione tra redditi da capitale e redditi diversi), determinando il valore di tali redditi sulla base del **principio di cassa** e assicurando una più ampia possibilità di compensazione tra componenti positivi e negativi. Viene inoltre prevista l'ipotesi di tassazione sostitutiva di imposte sui redditi e relative addizionali applicabile ai redditi finanziari, e iniziative agevolative e di semplificazione con riferimento ai rendimenti finanziari delle forme previdenziali complementari e per gli enti previdenziali privati.

Con riferimento ai **redditi da lavoro dipendente e assimilati**, i principi e criteri direttivi prevedono **revisione e la semplificazione** delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dall'imponibile salvaguardando specifiche **finalità**.

Per quanto riguarda il **lavoro autonomo**, nell'ottica di semplificazione e razionalizzazione, si prevede in particolare: il concorso alla formazione del reddito di tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo conseguiti; l'allineamento del trattamento fiscale degli immobili strumentali, nonché di quelli a uso promiscuo; la riduzione delle ritenute operate sui compensi, nel caso in cui ci si avvalga di dipendenti e collaboratori; la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali.

Per quanto riguarda i **redditi d'impresa**, il disegno di legge prevede un regime opzionale di tassazione per le imprese in contabilità ordinaria, per favorire la neutralità tra i diversi sistemi di tassazione, mediante l'assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società e l'assoggettamento ad aliquota proporzionale allineata a quella ordinaria dell'Ires. Altri principi in materia di reddito d'impresa sono contenuti all'articolo 9.

Sono infine contemplati specifici **interventi sui cd. redditi diversi**.

L'**articolo 6** reca i principi e i criteri direttivi per la **revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti**. In sintesi, si prevede, oltre alla semplificazione dell'allineamento tra valori civilistici e fiscali, un **doppio binario Ires**: accanto all'aliquota ordinaria (attualmente pari al 24%)

si dispone la riduzione della stessa aliquota per le imprese che, entro i due periodi d'imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito, impieghino risorse in investimenti e in nuove assunzioni, a patto che gli utili non siano distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa. Sono inoltre introdotti specifici principi e criteri direttivi relativi a specifici aspetti contabili (dalla valutazione degli interessi passivi, della disciplina dei **conferimenti di azienda**, dal regime di **compensazione delle perdite** fiscali, all'introduzione di un **regime speciale**, in caso di passaggio dei beni **dall'attività commerciale a quella non commerciale** e viceversa).

L'**articolo 7** reca i **principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'Iva** prevedendo una ridefinizione dei **presupposti** dell'imposta in modo da renderli più aderenti alla normativa dell'Unione europea, la revisione della disciplina delle **operazioni esenti** la razionalizzazione del numero e della misura delle **aliquote** Iva, la revisione della disciplina della **detrazione** ed alcuni interventi più settoriali (con riferimento al gruppo Iva, terzo settore, importazione di opere d'arte).

L'**articolo 8** stabilisce principi e criteri direttivi specifici volti a realizzare il **graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive**, indicando le priorità di attuazione dell'intervento.

L'**articolo 9** disciplina diversi ambiti specifici attinenti **all'imposizione sui redditi**, tra i quali si colloca innanzi tutto la razionalizzazione e la semplificazione dei criteri di **determinazione del reddito d'impresa** prevedendo inoltre la razionalizzazione degli incentivi alle imprese e della fiscalità di vantaggio; sono stabiliti principi e criteri direttivi con riferimento ai redditi delle imprese che accedono agli istituti disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, alle società "di comodo", nonché con riferimento ai regimi agevolativi per gli enti del **Terzo settore** e alle misure fiscali per gli enti sportivi.

L'**articolo 10** specifica i principi e i criteri direttivi specifici relativi ai **tributi indiretti diversi dall'Iva**, con particolare riferimento all'imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni e imposta di bollo.

In particolare, tra gli altri, interventi si prevede di razionalizzare la 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 nonché di prevedere il sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro.



L'**articolo 11** reca i principi e i criteri direttivi specifici a cui il Governo è tenuto ad attenersi per la revisione della **disciplina doganale**, attraverso il riassetto del quadro normativo in materia doganale, il completamento della telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali, il potenziamento dello Sportello unico doganale e dei controlli ed il riordino delle procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e riscossione. Si prevede infine la revisione dell'istituto della controversia doganale.

L'**articolo 12** reca i principi e criteri direttivi per l'**attuazione della delega** con riferimento alle **accise** e alle **altre imposte indirette** sulla produzione e sui consumi. Si prevedono vari principi e criteri direttivi tra i quali la rimodulazione delle aliquote di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica in modo da tener conto dell'impatto ambientale di ciascun prodotto, la promozione della produzione di energia elettrica, di gas metano o di gas naturale ottenuti da biomasse o altre risorse rinnovabili e la rimodulazione della tassazione sui prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica per incentivare l'uso di quelli più compatibili con l'ambiente intervenendo inoltre sulle agevolazioni in materia di accisa sui prodotti energetici, con particolare riferimento ai sussidi ambientalmente dannosi. Specifici principi concernono gli adempimenti relativi ai prodotti alcolici e la revisione della disciplina di applicazione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti.

L'**articolo 13**, contenente i principi e i criteri direttivi in materia di **giochi**, conferma innanzitutto il modello organizzativo del sistema dei giochi basato sul **regime concessorio e autorizzatorio**. Reca inoltre i principi e criteri direttivi per il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici, con specifico riguardo, tra l'altro, alla tutela dei soggetti maggiormente vulnerabili e alla prevenzione dei fenomeni di disturbi da gioco d'azzardo, alla dislocazione territoriale degli esercizi, ai requisiti soggettivi e di onorabilità dei soggetti concessionari, alla crisi del rapporto concessorio, alla riserva statale nell'organizzazione e nell'esercizio dei giochi, al prelievo erariale, alla partecipazione degli enti locali al procedimento di autorizzazione e di pianificazione, alle regole di rilascio delle licenze, alla disciplina dei controlli e dell'accertamento dei tributi, alla qualificazione e alla responsabilità degli organismi di certificazione degli apparecchi da intrattenimento.

L'**articolo 14** contiene undici principi e criteri direttivi concernenti relativi alla **revisione generale degli adempimenti tributari** aventi ad oggetto l'introduzione di misure per la semplificazione degli obblighi dichiarativi e di versamento, anche tenendo conto dei periodi di riduzione dell'attività lavorativa (agosto e dicembre); interventi diretti a favorire l'accesso ai servizi

dell'amministrazione finanziaria; misure dirette a **rafforzare la posizione dei cittadini nel rapporto con l'amministrazione finanziaria** ed interventi concernenti **l'amministrazione finanziaria**. Sono inoltre individuati due principi concernenti specificamente il riordino della **disciplina delle cauzioni in materia di accisa** e la **revisione** delle procedure amministrative per la gestione della rete di vendita dei prodotti del tabacco.

L'**articolo 15** indica principi e criteri direttivi specifici per la **revisione dell'attività di accertamento**. Le norme di delega prevedono misure di **semplificazione** del procedimento accertativo e un'applicazione generalizzata del **principio del contraddittorio**. In particolare, la disposizione delega al Governo il compito di disciplinare il diritto al contraddittorio **in modo omogeneo** concedendo anche al contribuente un termine congruo per le eventuali osservazioni, su cui l'ente impositore è tenuto a motivare espressamente in caso di mancato accoglimento delle stesse. Viene previsto, inoltre, il riordino delle norme in materia di **analisi delle posizioni di rischio fiscale** e l'utilizzo sempre maggiore, anche a tali fini, delle tecnologie digitali (anche supportate dall'**intelligenza artificiale**), **un** potenziamento e una semplificazione del regime dell'**adempimento collaborativo** (anche attraverso maggiori meccanismi premiali e la riduzione della soglia di ingresso al regime), nonché l'introduzione per i soggetti di minori dimensioni la possibilità di accedere a un **concordato preventivo biennale**. Altre norme sono rivolte ad assicurare una maggiore certezza del diritto tributario anche attraverso la diminuzione degli aggravii degli oneri amministrativi previsti per il contribuente.

L'**articolo 16** reca i principi e i criteri direttivi specifici per una revisione del sistema nazionale della **riscossione** che assicuri una maggiore efficacia, imparzialità ed efficienza. Oltre a diversi aspetti procedurali si prevede il discarico automatico, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse, con individuazione delle quote automaticamente discaricate in ciascun anno da sottoporre al controllo; la revisione della responsabilità dell'agente della riscossione, oltre alla salvaguardia del credito, all'aggiornamento tecnologico, il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento nonché dell'attuale separazione tra Agenzia delle entrate ed Agenzia delle entrate-Riscossione.

L'**articolo 17** reca i principi e i criteri direttivi a cui il Governo è chiamato ad attenersi nell'esercitare la delega conferita per la revisione della **disciplina e dell'organizzazione dei processi tributari** con particolare riguardo al rafforzamento agli istituti deflattivi del contenzioso, all'ampliamento e al

potenziamento del processo di informatizzazione della giustizia tributaria nonché intervenendo su alcuni aspetti procedurali e organizzativi.

Con l'**articolo 18**, si prevedono una serie di princìpi e criteri direttivi specifici per la **revisione del sistema sanzionatorio** tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto, di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali. Obiettivo delle norme è razionalizzare, riparametrare e coordinare il rapporto tra sanzioni amministrative e penali, anche definendo specifici aspetti (ad esempio l'introduzione di uno specifico reato di sottrazione applicabile ai tabacchi lavorati ed ai prodotti ad essi assimilati e i reati doganali).

L'**articolo 19** reca la delega per la **codificazione della normativa fiscale** e detta i princìpi e i criteri direttivi che il Governo è chiamato a seguire per un **riordino** organico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale mediante la redazione di testi unici e di un vero e proprio codice tributario.

L'**articolo 20** reca le disposizioni riguardanti gli oneri derivanti dalle norme di delega e le relative coperture finanziarie. Anche sulla base di quanto indicato dalla relazione tecnica, **le norme di delega non comportano oneri immediati per la finanza pubblica**. Viceversa la realizzazione della riforma attraverso gli specifici decreti legislativi che il Governo intenderà adottare, qualora comporti dei costi per la finanza pubblica, dovrà trovare copertura secondo modalità specificamente indicate dalla norma medesima.

### *Le iniziative dirette alla predisposizione di una riforma fiscale nelle legislature precedenti*

Nel corso delle ultime due legislature sono state intraprese alcune iniziative di riforma del sistema fiscale.

In particolare nel corso della **XVII legislatura** la legge 11 marzo 2014, n. 23 ha conferito una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

In attuazione della predetta delega sono stati adottati provvedimenti concernenti, tra l'altro: semplificazioni fiscali e dichiarazione dei redditi precompilata; tassazione dei tabacchi lavorati; composizione, attribuzioni e funzionamento delle Commissioni censuarie; fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle operazioni Iva; norme sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente; misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese; una revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario; una revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali; una revisione del sistema

sanzionatorio; misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione; stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale. Il 27 giugno 2015 è scaduto il termine per l'attuazione della delega. Sono dunque rimaste inattuate o parzialmente attuate, tra le altre, le norme concernenti la revisione del catasto dei fabbricati, fatta salva la riforma delle commissioni censuarie; la revisione della riscossione degli enti locali e dell'imposizione sui redditi di impresa; la razionalizzazione dell'Iva e di altre imposte indirette, la revisione della disciplina dei giochi pubblici e il rilancio del settore ippico; la revisione della fiscalità energetica e ambientale.

Nel corso della **XVIII Legislatura** è stato approvato dal Governo un disegno di legge di delega per la riforma del sistema fiscale il 5 ottobre 2021 (anche a esito dei lavori delle Commissioni Finanze di Camera e Senato, che hanno condotto congiuntamente una articolata indagine conoscitiva). Il disegno di legge è stato trasmesso alla Camera dei deputati il 29 ottobre 2021, che ne ha concluso l'esame il 22 giugno 2022 trasmettendolo al Senato ([A.S. 2651](#)). Tuttavia, a seguito della conclusione anticipata della legislatura, il disegno di legge non ha concluso il suo *iter*. Alcune delle misure auspiccate nelle conclusioni dell'indagine conoscitiva e riportate come principi di delega sono state attuate in via legislativa, in particolare con la legge di bilancio 2022 (ad esempio la revisione delle aliquote Irpef, il parziale superamento dell'Irap nonché un parziale maggiore integrazione tra l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate-Riscossione).

## IL CONTENUTO DELL'A.C. 75

**[L'A.C. n. 75](#) riproduce integralmente il testo dell'A.S. 2651 sopra menzionato.** Si rinvia al [dossier di documentazione](#) predisposto in occasione dell'esame del predetto A.S. per informazioni di dettaglio e si segnala, in questa sede, che esso affronta tematiche – di seguito riportate – sostanzialmente analoghe a quelle previste nell'A.C. 1038. Rispetto a quest'ultimo testo, **l'A.C. 75** si occupa anche della **materia catastale** e dei **tributi di regioni ed enti locali** mentre **non affronta** la riforma dei giochi, la disciplina doganale e i profili attinenti alla revisione dello statuto dei diritti del contribuente e al contenzioso.

In particolare l'**articolo 1** delega il Governo ad adottare, entro **18 mesi** dalla data di entrata in vigore della legge, uno o più decreti legislativi recanti la **revisione del sistema fiscale**, fissando anzitutto **principi e criteri direttivi generali** cui deve attenersi la stessa revisione (comma 1).

Si tratta, oltre che dei principi di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione e del diritto dell'Unione Europea, dei seguenti principi e criteri direttivi: a) stimolare la crescita economica attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori di produzione; b) razionalizzare e semplificare il sistema tributario, anche con riferimento agli adempimenti - dichiarativi e di versamento - a carico dei contribuenti al fine di ridurre i costi di adempimento, di gestione e di amministrazione del sistema fiscale. Oltre all'obiettivo di procedere all'individuazione ed eliminazione di micro-tributi (n. 2) sono stati fissati i seguenti obiettivi: assicurare il pieno utilizzo dei dati resi disponibili dalla fatturazione elettronica e dalla trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché alla piena realizzazione dell'interoperabilità delle banche dati, ferma restando la salvaguardia dei dati personali (n. 3) e pervenire ad un utilizzo efficiente, anche sotto il profilo tecnologico, da parte dell'amministrazione finanziaria dei dati ottenuti attraverso lo scambio di informazioni (n. 4); c) preservare la progressività del sistema tributario e garantire il rispetto del principio di equità orizzontale; d) ridurre l'evasione e l'elusione fiscali; e) garantire il rispetto dell'autonomia tributaria degli enti territoriali; f) razionalizzare le sanzioni amministrative, garantendone la gradualità e proporzionalità rispetto alla gravità delle violazioni commesse, con particolare attenzione alle violazioni formali o meramente formali. Sono poi disciplinate le **modalità e i termini dell'esame parlamentare** degli schemi di decreti legislativi, con la previsione del "doppio parere" e l'indicazione della documentazione che deve accompagnare i citati schemi per l'esame parlamentare (commi 2 e 3), nonché il meccanismo di eventuale **slittamento del termine di delega** (comma 4), stabilendo altresì le **modalità di integrazione, coordinamento (formale e sostanziale) e abrogazione della normativa vigente** da parte dei decreti legislativi di attuazione della legge (commi 5 e 6), fissando infine i **termini per l'adozione degli eventuali decreti legislativi correttivi e integrativi** (comma 7).

L'**articolo 2** reca i principi e i criteri direttivi concernenti la **revisione del sistema di imposizione personale sui redditi**. Tra essi è enunciato l'**obiettivo dell'aumento della neutralità fiscale** del trattamento dei redditi personali derivanti dall'impiego del capitale, distinguendo tra redditi da capitale mobiliare e immobiliare, e prevedendo ordinariamente l'applicazione di un prelievo proporzionale e regimi cedolari ai redditi da capitale ed il mantenimento del c.d. regime forfetario, con la previsione di un regime agevolato di "uscita" dal medesimo, applicabile per due periodi di imposta. Sono inserite alcune precisazioni in merito alla **tutela dei redditi medio-bassi**, con riferimento alla riduzione delle aliquote medie effettive e alle detrazioni e deduzioni d'imposta, alla tutela del bene casa con riferimento al riordino di detrazioni e deduzioni, e all'introduzione graduale di meccanismi

di rimborso diretto **tramite piattaforme telematiche diffuse** delle **detrazioni al 19 per cento** - con priorità a quelle di natura socio-sanitaria - in relazione ad acquisti tracciabili di specifici beni e servizi. Sono infine previste misure di **semplificazione degli adempimenti dichiarativi e di versamento per i lavoratori autonomi e gli imprenditori individuali**, nonché per tutti i contribuenti a cui si applicano gli **Indicatori sintetici di affidabilità fiscale**, ed una più equa distribuzione del carico fiscale nel corso del tempo, anche attraverso un meccanismo di progressiva "mensilizzazione degli acconti e dei saldi" e l'eventuale riduzione della ritenuta d'acconto.

L'**articolo 3** reca i principi e i criteri direttivi specifici concernenti la **revisione dell'IRES e della tassazione del reddito d'impresa**, facendo in particolare riferimento alla semplificazione e razionalizzazione **della tassazione del reddito d'impresa**, finalizzate alla riduzione degli adempimenti amministrativi a carico delle imprese, anche attraverso un rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali, con particolare attenzione alla disciplina degli ammortamenti **e alla revisione dei costi parzialmente e totalmente indeducibili** (lettera a), alla **revisione della disciplina delle variazioni** in aumento e in diminuzione apportate all'utile o alla perdita risultante dal conto economico per determinare il reddito imponibile, al fine di adeguarla ai mutamenti intervenuti nel sistema economico, anche allineando tendenzialmente tale disciplina a quella vigente nei principali Paesi europei (lettera b) e alla **tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese**, per limitare distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale (lettera c).

L'**articolo 4** reca i principi e i criteri direttivi specifici concernenti la **razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e delle imposte indirette sulla produzione e sui consumi (accise)**, facendo particolare riferimento alla razionalizzazione della struttura dell'IVA, allo scopo di **semplificarne la gestione e applicazione**, nonché di **contrastare l'erosione e l'evasione fiscali** ed aumentare l'efficienza del sistema impositivo (comma 1, lettera a), e all'adeguamento delle strutture e delle aliquote delle imposte indirette, in modo tale da **tener conto dell'impatto ambientale** dei diversi prodotti soggetti ad accisa, nonché con l'obiettivo di riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e di promozione dell'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili, oltre che di **promuovere uno sviluppo sostenibile** (comma 1, lettera b)).

L'**articolo 5** delega il Governo a emanare uno o più decreti legislativi volti al graduale **superamento dell'Imposta regionale sulle attività produttive – Irap**, garantendo in ogni caso il finanziamento del fabbisogno sanitario.

È prevista la **priorità di riforma per le società di persone, gli studi associati e le società tra professionisti** ed è specificato che occorre altresì **garantire gettiti in misura equivalente per le regioni** che presentano squilibri di bilancio sanitario ovvero per quelle che sono sottoposte a piani di rientro che comportano l'applicazione di aliquote dell'Irap maggiori di quelle minime. È altresì specificato che detti interventi normativi non devono generare aggravii di alcun tipo sui redditi da lavoro dipendente o da pensione.

L'**articolo 6** reca la delega al Governo per l'adozione di **norme finalizzate a modificare il sistema di rilevazione catastale degli immobili**, prevedendo nuovi strumenti da porre a disposizione dei comuni e all'Agenzia delle entrate, atti a facilitare l'individuazione e il corretto classamento degli immobili. La norma indica altresì i **principi e i criteri direttivi che dovranno essere utilizzati per l'integrazione delle informazioni presenti nel catasto dei fabbricati** (da rendere disponibile a decorrere dal 1° gennaio 2026). Tali informazioni non dovranno essere utilizzate per la determinazione della base imponibile dei tributi derivanti dalle risultanze catastali né, conseguentemente, per la determinazione di agevolazioni e benefici sociali.

In particolare ai fini dell'integrazione dei dati si dovrà prevedere che venga indicata per ciascuna unità immobiliare, oltre alla rendita catastale risultante a normativa vigente, anche un'ulteriore rendita, suscettibile di periodico aggiornamento, determinata utilizzando i criteri già previsti in materia di tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane (mentre vengono espunti dal testo i precedenti riferimenti all'attribuzione del valore patrimoniale). Tale rendita, ove necessario, viene determinata anche tenendo conto dell'articolazione del territorio comunale, della rideterminazione delle destinazioni d'uso catastali, dell'adozione di unità di consistenza per gli immobili di tipo ordinario.

Misure di tutela sono previste per le unità immobiliari riconosciute di interesse storico o artistico mentre è stata indicata la destinazione alla riduzione del carico fiscale di una quota parte dell'eventuale maggiore gettito derivante dalle attività di nuova rilevazione catastale con riferimento ai territori in cui tali immobili siano stati rilevati. Si è infine delegato il Governo a prevedere procedimenti amministrativi semplificati e modalità di collaborazione tra i Comuni e l'Agenzia delle entrate, affidando a quest'ultima anche i compiti di indirizzo e coordinamento.

Tale materia non viene trattata nell'A.C. 1038.

L'**articolo 7** contiene i principi e i criteri direttivi che devono guidare il Governo nella **riforma della fiscalità locale**, sia nella sua componente **personale, sia nella componente immobiliare**. Si delega anzitutto il Governo ad attuare una revisione delle addizionali comunali e regionali

all'Irpef, sostituendo le vigenti addizionali con altrettante sovrainposte (dunque applicabili al debito d'imposta e non, come nell'attuale sistema, alla base imponibile del tributo erariale). Sono concessi tanto alle regioni quanto ai comuni margini di manovrabilità, che sono definiti in modo da garantire agli enti nel loro complesso lo stesso incremento di gettito ora garantito dall'applicazione del livello massimo dell'addizionale IRPEF. Si prevede inoltre il **principio di parziale territorializzazione di una quota parte delle imposte provenienti dai regimi forfettari e dal nuovo regime di transizione dal regime forfettario**. Con riferimento alla fiscalità immobiliare si prevede che possa essere rivisto l'attuale riparto tra Stato e comuni del gettito dei tributi sugli immobili destinati a uso produttivo appartenenti al gruppo catastale D ed eventualmente degli altri tributi incidenti sulle transazioni immobiliari.

Tale materia non viene trattata nell'A.C. 1038.

L'**articolo 8** reca la delega al Governo per l'adozione di norme finalizzate a introdurre alcune **modifiche al sistema nazionale della riscossione**. La norma prevede, tra l'altro, la definizione di nuovi obiettivi legati ai risultati, una revisione dell'attuale disciplina del sistema di remunerazione dell'Agente della riscossione, l'incremento dell'uso di tecnologie innovative e dell'interoperabilità dei sistemi informativi, il trasferimento delle funzioni e delle attività attualmente svolte dall'Agente nazionale della riscossione all'Agenzia delle entrate.

L'**articolo 9** reca la delega al Governo per l'adozione di **norme finalizzate alla codificazione delle disposizioni legislative vigenti in materia tributaria**. Vengono indicati i termini per l'adozione dei decreti legislativi, gli specifici principi e criteri direttivi ai quali deve attenersi il Governo nell'ambito della codificazione, la procedura di trasmissione e quella di esame da parte delle Camere, lo scorrimento dei termini di delega e i termini e procedure per eventuali decreti correttivi e integrativi.

L'**articolo 10** reca le disposizioni riguardanti gli **oneri** derivanti dalle norme di delega e le relative **coperture finanziarie**, precisando che **dalle disposizioni introdotte** non deve derivare **un incremento della pressione tributaria** rispetto a quella derivante dall'applicazione della legislazione vigente.



## **A.C. 1038: esame degli articoli**



## **Articolo 1** *(Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e tempi di attuazione)*

L'**articolo 1** delega il **Governo** ad adottare, **entro 24 mesi** dalla data di entrata in vigore della legge, **uno o più decreti legislativi recanti la revisione del sistema tributario**, indicando i principi e criteri direttivi generali e specifici cui deve attenersi la stessa (**comma 1**), disciplinando le modalità e i termini di esame parlamentare degli schemi di decreto legislativo (**commi 2-3**) e il meccanismo di slittamento del termine di delega (**comma 4**), stabilendo le modalità di coordinamento con la normativa vigente e di individuazione delle norme da abrogare (**commi 5**) e fissando i termini per l'adozione degli eventuali decreti legislativi correttivi (**comma 6**).

In particolare il **comma 1** stabilisce che i decreti legislativi, adottati su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, e, per quanto di competenza, del Ministro per gli affari regionali e per le autonomie, di concerto con i Ministri competenti per materia, si conformino ai principi costituzionali (sull'interpretazione da parte della Corte costituzionale dei principi di cui all'articolo 53 si veda *infra*) nonché all'ordinamento dell'Unione europea e al diritto internazionale e siano adottati sulla base dei principi e i criteri direttivi generali di cui agli articoli 2 e 3, e dei principi e criteri direttivi specifici di cui agli articoli da 4 a 19 (vedi *infra*).

I **commi 2 e 3** disciplinano l'esame parlamentare degli schemi di decreto legislativo e le modalità di trasmissione degli schemi di decreto legislativo alle regioni e agli enti locali.

Con riferimento al ruolo di Regioni ed enti locali si dispone innanzi tutto che gli schemi siano trasmessi per l'espressione del parere alla Conferenza unificata, ove tali schemi siano suscettibili di produrre effetti nei confronti delle Regioni e degli enti locali.

Per quanto riguarda la trasmissione al Parlamento si prevede che le Commissioni competenti per la materia e per i profili finanziari esaminino gli schemi, che devono essere corredati di **relazione tecnica**, che indichi l'impatto sul gettito, anche per i tributi degli enti territoriali e della relativa distribuzione territoriale, nonché della **relazione sull'analisi dell'impatto della regolamentazione** (AIR), nel termine di trenta giorni dalla trasmissione (è da intendersi che i 30 giorni decorrano dalla data di assegnazione alle Commissioni competenti per l'esame).

Si precisa altresì che, nel caso di schemi suscettibili di produrre effetti nei confronti delle regioni e degli enti locali, la trasmissione alle Camere ha

luogo **dopo l'espressione del parere da parte della Conferenza unificata** e, comunque, entro trenta giorni.

Le Commissioni possono richiedere una proroga di ulteriori 20 giorni, in ragione della complessità della materia da trattare o per il numero dei decreti legislativi. Decorsi tali termini il decreto può essere adottato. Qualora il Governo non intenda conformarsi ai pareri delle Commissioni parlamentari, i testi sono nuovamente trasmessi alle Camere con le osservazioni del Governo stesso ed eventuali modificazioni, corredate dai necessari elementi integrativi di informazione e motivazione.

Il termine per la conclusione di questo secondo esame parlamentare è di **10 giorni dalla trasmissione dei testi medesimi** e, anche in tal caso, decorso questo termine il Governo può adottare i decreti.

Il **comma 4** disciplina il meccanismo di "scorrimento" dei termini di delega previsti dai commi 1 (24 mesi dall'entrata in vigore della legge in commento, per l'emanazione dei decreti legislativi attuativi) e 6 (24 mesi con riferimento all'emanazione di decreti legislativi correttivi, decorrente dall'entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi di cui al comma 1, ovvero dalla scadenza dei termini di cui ai commi 1 e 4). Si prevede che qualora i termini per l'espressione dei pareri parlamentari di cui ai commi 2 e 3 scadano nei trenta giorni che precedono la scadenza dei termini di delega sopra indicati, ovvero successivamente, **questi ultimi sono prorogati di novanta giorni**.

Il **comma 5** precisa le modalità secondo le quali i decreti legislativi dovranno essere costruiti tecnicamente: si prevede che le modifiche in essi contenute debbano integrarsi nei testi normativi che disciplinano le singole materie, modificandone o integrandone il contenuto ed abrogando espressamente le norme incompatibili e garantendo il coordinamento formale e sostanziale tra i decreti legislativi adottati ai sensi della presente legge e le altre leggi dello Stato.

Il **comma 6**, infine, prevede che **entro 24 mesi** dall'entrata in vigore **dell'ultimo dei decreti legislativi previsti** dalle disposizioni della legge in commento ovvero dalla scadenza, se successiva, del termine di cui ai commi 1 e 4, nel rispetto dei principi e criteri direttivi indicati nella legge e secondo le modalità procedurali quivi previste, il Governo sia delegato ad adottare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive o integrative dei decreti legislativi emanati.

## **Articolo 2** *(Principi generali del diritto tributario nazionale)*

L'articolo 2 individua i principi generali, riferiti nella rubrica della disposizione all'ordinamento tributario nazionale, cui il Governo deve attenersi nell'esercizio della delega: stimolo della crescita economica (lettera a), prevenzione e riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale (lettera b), razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario (lettera c) e revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento per i contribuenti (lettera d) attribuendo al Governo la possibilità di predisporre tavoli tecnici con le associazioni di categoria e dei professionisti per la predisposizione dei decreti legislativi in attuazione dei principi di cui alle lettere c) e d).

In particolare la **lettera a)** che individua come principio generale della delega quello di stimolare la crescita economica attraverso l'aumento **dell'efficienza della struttura dei tributi** e la **riduzione del carico fiscale** ciò anche al fine di sostenere le famiglie, i lavoratori e le imprese.

La **lettera b)** individua come obiettivo **la prevenzione e la riduzione** di evasione ed elusione fiscale individuando alcune linee di intervento fondamentali:

- la piena utilizzazione dei dati che affluiscono al sistema informativo dell'anagrafe tributaria;
- il potenziamento dell'analisi del rischio (si veda, sul punto, anche l'articolo 15);
- il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale, nel rispetto della disciplina dell'Unione europea sulla tutela dei dati personali;
- il rafforzamento del regime di adempimento collaborativo (si veda, ai fini della descrizione dell'adempimento collaborativo la scheda relativa all'articolo 4);
- l'aggiornamento e l'introduzione di istituti, anche premiali, volti a favorire forme di collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti;
- il pieno utilizzo dei dati resi disponibili dalla fatturazione elettronica e dalla trasmissione telematica dei corrispettivi;
- la piena realizzazione dell'interoperabilità delle banche dati, sempre nel rispetto della disciplina dell'Unione europea sulla tutela dei dati personali.

La **lettera c)** prevede come principio al quale deve attenersi il Governo nell'esercizio della delega quello della **razionalizzazione e della semplificazione del sistema tributario**, anche con riferimento:

- all'utilizzazione efficiente da parte dell'Amministrazione finanziaria dei dati ottenuti attraverso lo scambio di informazioni;
- all'individuazione e all'eliminazione di micro-tributi che presentano un rapporto tra costi elevati a fronte di un gettito trascurabile per lo Stato (procurando le apposite coperture);
- alla normativa fiscale degli enti del terzo settore e di quelli non commerciali assicurando il coordinamento con le altre disposizioni dell'ordinamento tributario nel rispetto dei principi di mutualità, sussidiarietà e solidarietà.

la **lettera d)** individua come principio di delega quello di **rivedere gli adempimenti dichiarativi e di versamento a carico dei contribuenti** prevedendo:

- la riduzione degli oneri documentali anche rafforzando il divieto per l'Amministrazione finanziaria di richiedere al contribuente documenti già in suo possesso (principio dello *once only*);
- nuove e più efficienti forme di erogazione di informazioni e di assistenza e percorsi facilitati di accesso ai servizi per le persone anziane o con disabilità.

La **lettera e)** individua come principio quello di assicurare un trattamento particolare per gli atti di trasferimento o di destinazione di beni e diritti in favore di persone con disabilità, fermo restando quanto previsto dagli articoli 5 e 6 della legge 22 giugno 2016, n. 112 contenente le disposizioni in materia di assistenza in favore delle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare.

L'articolo 5 della legge n.112 del 2016 modificando l'articolo 15 del TUIR in materia di detrazioni per oneri ha elevato a euro 750 la detrazione relativa ai premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di morte finalizzate alla tutela delle persone con disabilità grave. L'articolo 6 disciplina l'esenzione dall'imposta di successione e donazione i beni e i diritti conferiti in *trust* ovvero gravati da vincoli di destinazione ovvero destinati a fondi speciali istituiti in favore delle persone con disabilità grave, indicandone limiti e condizioni. Con riferimento al trasferimento di tali beni e diritti si prevede inoltre che le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applichino in misura fissa. La medesima disposizione prevede ulteriori specifici benefici fiscali con riguardo agli atti concernenti i beni destinati alle finalità su indicate.

La **lettera f)** attribuisce al Governo, nella predisposizione dei decreti delegati il compito di assicurare l'applicazione dei principi e criteri direttivi generali di cui alla legge sul federalismo fiscale (legge 5 maggio 2009, n. 42) e precisamente:

- del principio di cui all'articolo 2, comma 2, lettera t) che prevede l'esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo;

Nel caso in cui i predetti interventi siano effettuati dallo Stato sulle basi imponibili e sulle aliquote riguardanti i tributi degli enti locali e quelli propri derivati delle regioni, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni ovvero con riferimento alle addizionali regionali sulle basi imponibili dei tributi erariali, essi sono consentiti a parità di funzioni amministrative conferite, solo se prevedono la contestuale adozione di misure per la completa compensazione tramite modifica di aliquota o attribuzione di altri tributi e previa quantificazione finanziaria delle predette misure nella Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica.

- del principio di manovrabilità dei tributi di cui all'articolo 7;

L'articolo 7, comma 1, lettera c), della legge sul federalismo fiscale dispone in relazione ai tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni, che le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria; per le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali, le regioni, con propria legge, possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e possono disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale. La lettera e) del medesimo comma precisa che il gettito dei tributi regionali derivati e le partecipazioni al gettito dei tributi erariali sono senza vincolo di destinazione.

- del principio di flessibilità dei tributi di cui all'articolo 12;

l'articolo 12, comma 1, lettera a), dispone che la legge statale stabilisce, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale per i tributi propri di comuni e province;

Il **comma 2** autorizza il Governo a costituire - per la predisposizione degli schemi dei decreti legislativi - **appositi tavoli tecnici** tra l'Amministrazione finanziaria e le associazioni di categoria e dei professionisti ai fini di quanto previsto al comma 1, lettere c) e d) a condizione che ai componenti dei predetti tavoli non siano corrisposti compensi, gettoni di presenza, rimborsi spese, né altri emolumenti a carico della finanza pubblica.

Il **comma 3** dispone che per la predisposizione dei decreti legislativi l'Amministrazione finanziaria si coordina con la segreteria tecnica della Cabina di regia per la determinazione dei LEP a tal fine supportata dal Nucleo

PNRR Stato-Regioni per la cura dell'attività istruttoria con le Regioni, le Province Autonome di Trento e Bolzano e gli enti locali, nel contesto della **riforma del quadro fiscale subnazionale** prevista dal PNRR (Missione 1, Componente 1, del PNRR - riforma 1.14).

La **riforma del quadro fiscale subnazionale** (prevista nella Missione 1, Componente 1, del PNRR - riforma 1.14) consiste nel completamento del federalismo fiscale previsto dalla legge n. 42 del 2009, con l'obiettivo di migliorare la trasparenza delle relazioni fiscali tra i diversi livelli di governo, assegnare le risorse alle amministrazioni subnazionali sulla base di criteri oggettivi e incentivare un uso efficiente delle risorse medesime. La riforma, il cui completamento è previsto entro marzo 2026, dovrà definire in particolare i parametri applicabili e attuare il **federalismo fiscale per le regioni a statuto ordinario e per le province e le città metropolitane**.

Si ricorda, inoltre, che la legge di bilancio per il 2023 ha previsto l'accelerazione del processo di determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, in vista, in particolare, dell'attribuzione di forme e condizioni particolari di autonomia alle Regioni a statuto ordinario (ai sensi dell'art. 116, comma 3, della Costituzione). A tal fine è stata istituita, presso la Presidenza del Consiglio dei ministri, una **Cabina di regia per la determinazione dei LEP**, presieduta dal Presidente del Consiglio dei ministri e costituita dai Ministri competenti nelle materie coinvolte, dal presidente della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, dal presidente dell'UPI e dal presidente dell'ANCI. Nel caso in cui la Cabina di regia non riesca a concludere le proprie attività nei termini stabiliti, si prevede la nomina di un Commissario (legge n. 197 del 2022, commi 791-798). Il successivo comma 799 ha istituito, presso il Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie della Presidenza del Consiglio dei ministri, una **Segreteria tecnica** quale struttura di supporto della Cabina di regia per la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP).

Il **Nucleo PNRR Stato-Regioni** è stato istituito dall'articolo 33 del decreto-legge n. 152 del 2021 al fine di fornire al Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie il supporto tecnico per la realizzazione delle attività di competenza volte ad attuare le riforme e gli investimenti previsti dal PNRR. Si segnala che il decreto-legge n. 13 del 2023 (in corso di conversione al Senato) prevede la riorganizzazione con D.P.C.M., da emanare entro sessanta giorni dalla conversione, di determinate strutture della Presidenza del Consiglio, tra le quali anche il Nucleo PNRR Stato-Regioni (art. 1, comma 3).

Il **comma 4** stabilisce che il Governo assicura, nella predisposizione dei decreti legislativi **piena collaborazione con le Regioni e gli enti locali**.



### Articolo 3

*(Principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale)*

L'**articolo 3** reca i principi e criteri direttivi di **delega** per la riforma del sistema fiscale con **riferimento agli aspetti internazionali e sovranazionali del sistema tributario**.

In sintesi, nell'esercizio della delega il Governo è tenuto:

- ad **adeguare i principi dell'ordinamento tributario nazionale** ai livelli **di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea**;
- ad assicurare la **coerenza** dell'ordinamento interno con le **raccomandazioni OCSE** nell'ambito del **progetto BEPS** (*base erosion and profit shifting*) contro l'erosione della base imponibile;
- a **garantire la revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche**, delle **società** e degli **enti diversi dalle società** come **criterio di collegamento personale all'imposizione**;
- a promuovere l'introduzione di misure volte a conformare il sistema di imposizione sul reddito a una **maggiore competitività sul piano internazionale**, anche tramite la **concessione di incentivi all'investimento o al trasferimento di capitali in Italia** per la promozione di attività economiche sul territorio italiano.

Nella Relazione illustrativa, il Governo chiarisce che le norme proposte intendono consentire l'adeguamento del sistema tributario nazionale alle migliori pratiche nel rispetto degli obblighi assunti dall'Italia.

Più in dettaglio, ai sensi della **lettera a) del comma 1** il Governo è delegato ad **adeguare i principi dell'ordinamento tributario nazionale** ai livelli **di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea**, tenendo conto dell'evoluzione della giurisprudenza eurounitaria in materia tributaria.

Il Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea non prevede l'attribuzione all'Unione europea una competenza generale nel settore tributario. L'unico aspetto rilevante per l'Unione europea è legato all'esigenza che il mercato interno sia unico e che quindi gli interventi fiscali dei singoli Paesi non possano creare elementi distorsivi della concorrenza. Per questa ragione, l'articolo 110 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea vieta agli Stati membri l'imposizione di tributi doganali o imposte indirette sui consumi nei confronti di altri Stati membri, vietando altresì l'istituzione di tributi generali sui consumi (essendo l'unico tributo generale sui consumi l'Iva, che presenta una disciplina armonizzata a livello

europeo). Al Consiglio dell'Unione europea è consentita, ai sensi dell'articolo 113 del Trattato di intervenire per disporre l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza.

L'articolo 114 esclude l'applicazione della procedura ordinaria per il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri in materia fiscale mentre l'articolo 115 consente al Consiglio, che deliberi all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, di emanare direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno (anche quindi in materia fiscale). Infine l'articolo 194 prevede che il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, stabilisce le misure principalmente di natura fiscale necessarie per conseguire gli obiettivi di garantire il funzionamento del mercato dell'energia, la sicurezza del relativo approvvigionamento, promuovere il risparmio energetico, l'efficienza energetica e lo sviluppo di energie nuove e rinnovabili e promuovere l'interconnessione delle reti energetiche. Presenta infine, un impatto sulla materia fiscale il potere di controllo dell'Unione europea sugli aiuti di Stato alle imprese che possono ben consistere nell'utilizzo di strumenti fiscali.

Al riguardo si ricorda che l'Unione Europea, in seno ai predetti principi, ha adottato o sta adottando iniziative – anche di natura legislativa – in materia fiscale che si riflettono sulle legislazioni degli Stati membri (in particolare con riferimento alla base imponibile delle società, sulla tassazione dei servizi digitali, sulla riforma dell'Iva). Per informazioni ulteriori si rinvia al [dossier](#) generale sulla tassazione.

*Si valuti l'opportunità di chiarire a quali diritti protetti dall'ordinamento europeo si intenda fare riferimento.*

La **lettera b)** intende assicurare la **coerenza** dell'ordinamento interno con le **raccomandazioni OCSE** nell'ambito del **progetto BEPS** (*base erosion and profit shifting*), nel rispetto dei principi giuridici dell'ordinamento italiano e di quello dell'Unione europea.

#### • Il progetto BEPS

Per **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)** si intende l'insieme di strategie di natura fiscale che talune imprese pongono in essere per erodere la base imponibile (*base erosion*) e dunque sottrarre imposte al fisco. La traslazione dei profitti (*profit shifting*) da paesi ad alta imposizione a paesi a tassazione nulla o ridotta è, di fatto, essa stessa una strategia che conduce all'erosione della base imponibile. Tali pratiche sono consentite: da strategie fiscali aggressive in contesti ad alto tasso di innovazione, digitalizzazione e globalizzazione; dalla rigidità dei sistemi fiscali a

fronte di una estrema "flessibilità dei redditi di impresa"; dalla possibilità di scindere l'imposizione delle fonti reddituali dalle attività economiche che le generano; dall'assenza di coordinamento e dalla presenza di asimmetrie tra i diversi regimi fiscali nazionali ad esempio in termini di un difforme trattamento (a fini fiscali) delle componenti di bilancio di impresa (e.g. interessi, dividendi, ecc.) e di una valutazione non uniforme delle voci reddituali associate a transazioni intra-gruppo e non.

L'OCSE e il G20 nel 2015 hanno dato vita al progetto congiunto su "[Base Erosion and Profit Shifting](#)" (cd. [Progetto BEPS](#)), i cui risultati forniscono ai governi un sistema di soluzioni per colmare le lacune presenti nei sistemi fiscali vigenti che, di fatto, fanno sì che i profitti aziendali possano sfuggire all'imposizione fiscale oppure essere dirottati, senza tener conto del luogo dove l'attività economica sottostante ha luogo, in contesti nazionali a bassa o nulla tassazione. Dunque il progetto BEPS si inserisce nell'ambito di azioni per contrastare le politiche di pianificazione fiscale aggressiva e per evitare lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta fiscalità verso altri con pressione fiscale bassa o nulla da parte delle imprese multinazionali, puntando a stabilire regole uniche e trasparenti condivise a livello internazionale.

Il pacchetto BEPS prevede **15 azioni** che dotino i governi degli strumenti nazionali e internazionali necessari per affrontare l'elusione fiscale. Il pacchetto di azioni BEPS comprende nuovi standard minimi in materia di: scambio di informazioni tra paesi, con l'obiettivo di fornire, per la prima volta, alle amministrazioni finanziarie un quadro globale delle strategie attuate dalle imprese multinazionali; abuso (uso) dei trattati, per porre fine allo sfruttamento delle società-veicolo con finalità elusive; limitazione alle pratiche fiscali dannose, in particolare nel settore della proprietà intellettuale; scambio automatico di informazioni in sede di accordi fiscali tra multinazionali e paesi (*ruling*); accordi tra amministrazioni fiscali al fine di evitare che le azioni di contrasto alla doppia-non-imposizione si traducano in una doppia tassazione.

Inoltre il Pacchetto BEPS rivede le linee guida in tema di *transfer pricing* con l'obiettivo di impedire il ricorso alle cd. *cash box* per sottrarre base imponibile al fisco e ridefinisce il concetto di stabile organizzazione per porre un freno alle pratiche di erosione della base imponibile rese possibili dalla previgente nozione.

I rapporti presentati contengono raccomandazioni volte a introdurre modificazioni nelle legislazioni fiscali nazionali, nel modello OCSE di Convenzione Fiscale (cd. Modello OCSE) e nelle linee guida sul *transfer pricing*.

In questo quadro assume particolare importanza il **Quadro inclusivo** sul **progetto BEPS** che consente ai paesi e alle giurisdizioni interessate di collaborare con i membri dell'OCSE e del G20 allo sviluppo di *standard* sulle questioni relative al progetto e di rivedere e monitorare l'attuazione del pacchetto.

L'attuazione degli *standard* minimi BEPS è di particolare importanza, e ciascuno di questi è oggetto di un processo di *peer review* che valuta il recepimento da parte di ciascun membro e fornisce chiare raccomandazioni per il miglioramento. Le revisioni tra pari degli standard minimi BEPS sono uno strumento essenziale per garantire l'effettiva attuazione del pacchetto BEPS. Oltre di 135 giurisdizioni partecipano oggi al Quadro inclusivo sull'iniziativa BEPS.

La **lettera c)** chiarisce che la riforma deve **garantire la revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche**, delle **società** e degli **enti diversi dalle società** come **criterio di collegamento personale all'imposizione**. Tale revisione deve avvenire per rendere coerente il criterio della residenza fiscale con la **migliore prassi internazionale** e con le **convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni**, nonché coordinarla con la disciplina della **stabile organizzazione** e dei **regimi speciali** vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia.

Con riferimento alle convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni si segnala che [dalla banca dati del MAECI](#) sui trattati internazionali risultano circa 396 trattati in tema di “doppie imposizioni”.

In ragione di ciò andrebbe valutata l'opportunità di precisare in cosa consistano gli eventuali difetti di coerenza relativi al criterio della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società, quale criterio di collegamento personale all'imposizione, rispetto alla migliore prassi internazionale e alle convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni.

Con riguardo a tale tematica si ricorda altresì che l'impatto economico e il volume d'affari derivante dall'*e-commerce* internazionale, nonché la fornitura di servizi telematici privi di localizzazione fisica hanno richiesto una revisione della base imponibile e, in particolare, del concetto di stabile organizzazione, per adeguarlo alla nuova realtà socioeconomica. Al contempo, tali esigenze hanno sollecitato le istituzioni internazionali a ricercare specifici accordi per uniformare le basi imponibili e, dunque, per limitare la concorrenza fiscale tra Paesi ed evitare la costituzione di veri e propri paradisi fiscali. È stato da più parti [segnalato](#), infatti, che il mancato coordinamento delle politiche fiscali ha portato a livello mondiale a una intensa concorrenza fiscale (*tax competition*) tra paesi, che ha generato una progressiva riduzione negli ultimi decenni dei livelli di tassazione sui profitti delle società. Questo calo nel livello della tassazione ha causato perdite di entrate tra i paesi che va ben al di là della perdita dovuta alla vera e propria elusione. Al riguardo si segnala che, sebbene l'**imposizione diretta** sia di competenza degli Stati membri, negli ultimi anni l'UE ha introdotto **misure armonizzate**, alcune delle quali modificate di recente, allo scopo di garantire un **sistema fiscale equo e trasparente** e **contrastare l'evasione e l'elusione** fiscali. Si rinvia al [dossier](#) generale sulla tassazione per ulteriori informazioni.

Con riferimento alla base imponibile, il **dibattito nazionale** sull'imposta ha riguardato principalmente il concetto di **stabile organizzazione**, presupposto necessario per l'assoggettamento a tassazione dei redditi in Italia. La legge di bilancio 2018 (legge n. 205 del 2017) ha apportato significative modifiche alla disciplina della stabile organizzazione e ai criteri per la sua determinazione, rideterminando le tradizionali categorie della stabile organizzazione materiale e personale, per allentare il nesso tra presenza fisica di un'attività nel territorio dello Stato e assoggettabilità alla normativa fiscale. In particolare, è stata introdotta la

possibilità di ravvisare una stabile organizzazione in Italia anche nel caso di significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello **Stato** costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso (nuovo articolo 162, comma 2, lettera *f-bis*) del TUIR).

Per quanto riguarda invece i **regimi speciali per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia**, nel corso degli ultimi anni si sono succedute diverse **misure volte ad attrarre risorse umane nel Paese**, prevedendo agevolazioni condizionate al trasferimento della residenza: si segnala qui il **regime speciale per lavoratori impatriati** (D. Lgs. n. 147 del 2015, più volte modificato nel tempo), che ha previsto sostanziali riduzioni Irpef per i lavoratori che, non essendo stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti, trasferiscano la residenza nel territorio dello Stato. Tale regime è stato rafforzato dalla legge di bilancio 2021 che ha consentito di usufruire dell'allungamento temporale del regime fiscale agevolato anche ai soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020; la legge di bilancio 2022, dall'altro lato, ha ampliato l'operatività della disciplina delle **agevolazioni fiscali per il rientro in Italia di docenti e ricercatori** (articolo 1, comma 763 della legge n. 234 del 2021).

La **lettera d)** infine delega il Governo a promuovere l'introduzione di misure volte a conformare il sistema di imposizione sul reddito a una **maggiore competitività sul piano internazionale**, nel rispetto dei criteri previsti dalla normativa eurounitaria e dalle raccomandazioni predisposte dall'OCSE. Nel rispetto della disciplina europea sugli aiuti di Stato e dei principi sulla concorrenza fiscale non dannosa, tali misure possono includere anche la **concessione di incentivi all'investimento o al trasferimento di capitali in Italia** per la promozione di attività economiche sul territorio italiano. In relazione ai suddetti incentivi devono essere previste misure idonee a prevenire ogni forma di abuso.

Al riguardo si ricorda che nel [report periodico](#) presentato dal segretario generale dell'OCSE al G20 e ai governatori delle banche centrali, riuniti in India a febbraio 2023, sono stati ricapitolati i principali interventi in materia fiscale ed è stato fatto il punto sui risultati conseguiti.

Si ricorda al riguardo che l'8 ottobre 2021 è stato raggiunto un importante [accordo in sede OCSE/G20](#), sottoscritto da più di 100 giurisdizioni, su una **soluzione a due pilastri** per affrontare le sfide fiscali derivanti dalla **digitalizzazione** dell'economia. Il **primo pilastro** intende garantire una **più equa distribuzione dei profitti** e dei diritti di tassazione fra i Paesi in cui operano le **grandi imprese multinazionali**, incluse le grandi aziende digitali, ripartendo il diritto di tassazione tra i Paesi in cui esse svolgono attività commerciali e realizzano profitti, indipendentemente dal fatto che vi abbiano o meno una presenza fisica. Il nuovo regime si applica alle **grandi imprese multinazionali** (escluse quelle che operano nel settore estrattivo e nel settore finanziario regolamentato) aventi un **fatturato globale superiore a 20 miliardi di euro e redditività** (rapporto utili ante tassazione-ricavi) **superiore al 10%**. In pratica, **il 25% dei profitti oltre il**

**marginale del 10%** verranno **riattribuiti** ai Paesi dove le grandi multinazionali vendono i loro prodotti e forniscono i loro servizi, indipendentemente dalla presenza fisica nel territorio, e potranno essere tassati dai paesi stessi. Il **secondo pilastro** cerca di contrastare il *dumping* fiscale, ossia lo spostamento dei profitti laddove le aliquote fiscali sono più basse o inesistenti, attraverso l'introduzione di **un'aliquota minima globale** (*global minimum tax*) pari al **15%** sulle società multinazionali, comprese quelle che operano nell'economia digitale, con **ricavi superiori a 750 milioni di euro l'anno**. Secondo uno [studio](#) presentato il 18 gennaio 2023 dagli esperti dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, il gettito fiscale complessivo mondiale potrebbe aumentare di circa 220 miliardi di dollari mediante l'applicazione del secondo pilastro.

Il menzionato *report* del segretario generale dell'OCSE tratta anche la tematica dello scambio automatico di informazioni ([Aeoi](#)), riferendo che nel 2021 sono state scambiate informazioni su 111 milioni di conti finanziari: le amministrazioni fiscali hanno così incassato oltre 114 miliardi di euro fra tasse, sanzioni e interessi.

Sul fronte della cooperazione internazionale nel contrasto ai crimini fiscali il punto di riferimento per l'Ocse è la “**Raccomandazione sui dieci principi globali per la lotta alla criminalità fiscale**”, approvata dal Consiglio dei Ministri dell'Organizzazione nel giugno del 2022. Questa raccomandazione – chiarisce il report presentato al G20 – offre il primo *standard* globale completo in materia di contrasto ai reati tributari, attraverso l'individuazione delle dieci fondamentali strutture giuridiche, istituzionali, amministrative e operative necessarie per prevenire efficacemente, rilevare, indagare e perseguire i reati fiscali e recuperare i proventi di quei crimini.

## **Articolo 4** *(Revisione dello statuto dei diritti del contribuente)*

L'**articolo 4** stabilisce che il Governo, nell'esercizio della delega per la revisione del sistema fiscale, osservi una serie di principi e criteri direttivi per la revisione dello **Statuto dei diritti del contribuente**, con particolare riferimento alla disciplina del diritto di interpello.

Lo **Statuto dei diritti del contribuente** di cui alla legge n. 212 del 2000, comunemente chiamato in forma abbreviata **Statuto del contribuente**, insieme agli **articoli 3, 23, 57 e 97 della Costituzione** rappresenta uno dei fondamentali riferimenti nell'ordinamento italiano per quanto riguarda i principi generali della normativa in materia tributaria

Nel testo **dell'articolo 4 della delega al Governo in commento**, viene definito "legge generale tributaria".

Lo **Statuto del contribuente nella sua versione vigente è formato da 21 articoli.**

**La più recente modificazione consiste nell'aggiunta all'articolo 6 (Conoscenza degli atti e semplificazione) di un comma 5-bis** concernente l'esercizio di attività istruttorie di controllo nei confronti del contribuente del cui avvio lo stesso sia stato informato.

L'**articolo 1**-ai suoi commi 1 e 2 reca principi generali. Il comma 1 dell'articolo stesso afferma che "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali"; il comma 2 stabilisce che l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, e i commi 3 e 4 impegnano regioni a statuto ordinario, regioni a statuto speciale, province autonome di Trento e Bolzano ed enti locali ad adeguarsi alle disposizioni e ai principi dello Statuto. L'auto-qualificazione di norma attuativa di taluni articoli della Costituzione, presente nel comma 1 dell'articolo 1 dello Statuto, determina una particolare collocazione nella gerarchia delle fonti del diritto e, stando alla sentenza della Sezione Tributaria della Cassazione datata 10 dicembre 2002, n. 17576) conferisce una "superiorità assiologica" ai principi della legge 212/2000. Di conseguenza, in dottrina è stato sostenuto che "le disposizioni dello Statuto possono fungere da ausilio interpretativo nella lettura degli stessi articoli della Costituzione in esso richiamati e i suoi principi possono e debbono rivestire la funzione di un canone ermeneutico vincolante per l'interprete<sup>22</sup>".

L'**articolo 2** stabilisce alcuni principi attinenti essenzialmente alla chiarezza della norma tributaria prevedendo che:

- le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.
- le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima;
- i richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio;
- le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.

**L'articolo 3**, che verte sull'efficacia temporale delle norme tributarie, dispone che, in linea generale, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

**L'articolo 4**, comma unico, vieta di disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi nonché di prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti.

**L'articolo 11** dello Statuto del contribuente disciplina il diritto di interpello.

Si segnala che, nella relazione illustrativa, il Governo precisa che le modificazioni prefigurate dall'articolo in esame sono funzionali al corretto dispiegarsi del diritto al contraddittorio come riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (9 novembre 2017, C-198/16, *Ispas*; 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore*).

**L'articolo 4** della delega in esame reca numerosi **principi e criteri direttivi specifici** da seguire ai fini della **revisione dello Statuto del contribuente**. Essi sono suddivisi in **sette categorie**, a ciascuna delle quali corrisponde una lettera del comma unico dell'articolo 4.

Ai sensi della **lettera a)** va **rafforzato l'obbligo di motivazione** degli atti impositivi, anche **mediate indicazione delle prove** sulle quali si basa la pretesa.



Si ricorda che secondo il **vigente articolo 7 dello Statuto del Contribuente**, gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge n. 241 del 1990, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Inoltre, **sempre secondo l'articolo 7 dello Statuto del contribuente**, gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare l'ufficio competente in merito all'atto contestato, il responsabile del procedimento, l'organo o autorità presso cui si può promuovere un riesame, modalità e termini di ricorsi di atti impugnabili, riferimenti all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

La **lettera b)** prevede che il Governo nell'attuazione della delega valorizzi il **principio del legittimo affidamento** del contribuente e il principio di certezza del diritto.

Il principio del legittimo affidamento del contribuente è già presente nell'**articolo 10 della versione vigente dello Statuto del contribuente**. Esso afferma, tra l'altro, che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede, si dispone che non siano irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa, si vieta l'irrogazione di sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando la violazione è meramente formale e non dà origine ad alcun debito di imposta.

La **lettera c)**, **articolata in quattro numeri**, interessa la disciplina degli interpelli.

A tal fine, il **numero 1 della lettera c)** fissa come principio quello di promuovere la **riduzione del ricorso all'istituto dell'interpello** incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, creando una casistica delle fattispecie di abuso tenendo conto delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni. Nella stessa ottica, è previsto che i provvedimenti interpretativi di cui sopra siano elaborati anche a seguito di interlocuzioni con ordini professionali, con enti di categoria e con altri soggetti.

Il **numero 2 della lettera c)** indica come principio di delega quello di rafforzare i divieti di presentazione degli interpelli, che saranno ammessi solo per questioni che non trovano soluzione nei documenti interpretativi emanati.

**Il numero 3 della lettera c)**, fissa come principio applicabile alle persone fisiche e ai contribuenti di minori dimensioni, la limitazione dell'interpello ai casi nei quali non sia possibile ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida.

**Il numero 4 della lettera c)** prevede che nella disciplina delegata il Governo subordini la presentazione di interpelli al versamento di un contributo. Il gettito derivante dai versamenti in esame è espressamente destinato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle Agenzie fiscali.

Nella relazione illustrativa, il Governo specifica che la razionalizzazione dell'interpello, di cui all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, dovrà essere realizzata innanzitutto incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale che inquadrino in modo sistematico e completo la materia interessata, in modo tale da prevenire le richieste dei contribuenti e, conseguentemente, ridurre il ricorso al detto istituto. Tali provvedimenti interpretativi dovranno, tra l'altro, individuare in modo specifico le situazioni che generano casi di abuso del diritto di cui all'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

Assume particolare importanza, al fine di agevolare il raggiungimento di tale obiettivo, la prevista interlocuzione con gli ordini professionali, con le associazioni di categoria e gli altri enti esponenziali di interessi collettivi, nonché l'esame delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni. Sempre al fine di ridurre il numero degli interpelli presentati dai contribuenti, è stabilito:

- il rafforzamento del principio, già previsto nel comma 4 del detto articolo 11, in base al quale all'istituto in esame può essere fatto ricorso soltanto in assenza di documenti interpretativi già emanati in merito al caso di specie. Tale rafforzamento potrà essere assicurato anche mediante il coinvolgimento dei professionisti e degli altri intermediari fiscali autorizzati;
- la presentazione delle istanze di interpello, da parte delle persone fisiche e dei contribuenti di minori dimensioni, soltanto dopo aver verificato l'impossibilità di ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche attraverso l'utilizzo di tecnologie digitali e di intelligenza artificiale;
- il versamento di un contributo graduato in relazione alla tipologia del contribuente o al valore della questione.

Attualmente il versamento di un'analogo commissione è stabilito, [nell'articolo 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973](#), per l'ammissibilità delle richieste di accordi preventivi per le imprese con attività internazionale. Il gettito derivante dai versamenti in esame è espressamente destinato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle Agenzie fiscali, che dovrà essere intensificata e potenziata. Il qualificato impegno del suddetto personale riveste, infatti,

fondamentale importanza al fine di assicurare il rispetto dei principi del legittimo affidamento del contribuente e della certezza del diritto.

La **lettera d)** dell'articolo 4 prevede l'elaborazione di una disciplina generale del **diritto di accesso agli atti del procedimento tributario**.

Con la **lettera e)** si prevede di applicare alla disciplina degli interpelli tributari un principio largamente adottato dall'ordinamento in altri settori: il **principio del contraddittorio**, pena la nullità.

Alla **lettera f)**, si prevede una disciplina generale delle **invalidità** degli atti impositivi e degli atti della riscossione.

La **lettera g)**, infine, prescrive il **potenziamento del diritto di autotutela**, attraverso la sua estensione alle ipotesi in cui si tratti di errori manifesti anche se l'atto è definitivo. Nei medesimi casi, sarà possibile impugnare il diniego ovvero il silenzio da parte dell'amministrazione. La responsabilità nel giudizio amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei conti sarà limitata alla sola condotta dolosa.

#### • *La disciplina degli interpelli*

Il **[Decreto Legislativo n. 156 del 2015](#)** (riforma degli **interpelli** e del **contenzioso tributario**), modificando lo Statuto del contribuente (**articolo 11 della legge n. 212 del 2000**), ha disciplinato quattro diverse tipologie di interpello:

- **ordinario**, riguardante l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono **condizioni di obiettiva incertezza** sulla corretta **interpretazione delle disposizioni** ovvero sulla corretta **qualificazione di fattispecie** (cosiddetto interpello qualificatorio), e non siano comunque attivabili le procedure relative all'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e all'interpello sui nuovi investimenti (previsti dal D. Lgs. n. 147 del 2015, si veda oltre);
- **probatorio**, concernente la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;
- **antiabuso**, sull'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie;
- **disapplicativo**, per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Tale ultima tipologia è di carattere **obbligatorio**, ferma restando la possibilità per il contribuente, qualora non sia

stata resa risposta favorevole, di fornire la richiesta dimostrazione anche nelle successive fasi dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

La risposta agli interpelli, scritta e motivata, **vincola** ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il **silenzio equivale a condivisione**, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente. Gli atti - anche a contenuto impositivo o sanzionatorio - difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. Tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente, riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri.

Il [provvedimento](#) 4 gennaio 2016 dell'Agenzia delle entrate contiene le regole procedurali e le indicazioni operative sulle istanze d'interpello. Il provvedimento opera una **tendenziale regionalizzazione degli interpelli**, ossia tutte le istanze relative ai tributi erariali, indipendentemente dalla tipologia, devono essere presentate alle Direzioni regionali competenti in funzione del domicilio fiscale del contribuente. Tutte le istanze di competenza del ramo Territorio devono essere inviate alla Direzione Regionale nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di interpello. Resta ferma la competenza delle strutture centrali (Direzione Centrale Normativa e Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità immobiliare) per le amministrazioni dello Stato, gli enti pubblici a rilevanza nazionale, i soggetti di più rilevante dimensione e i contribuenti esteri; fa ancora eccezione, ma in solo via transitoria, la gestione delle nuove istanze cd. "antiabuso" che fino al 31 dicembre 2017 saranno presentate direttamente alla Direzione Centrale Normativa indipendentemente dai requisiti dimensionali o dalla residenza del contribuente che presenta l'istanza. Con la [circolare 9/E](#) del 1° aprile 2016, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in ordine alla disciplina sostanziale e procedurale dell'interpello del contribuente, con riferimento alle istanze relative ai tributi amministrati dalla stessa Agenzia.

L'articolo 2 del **D. Lgs. n. 147 del 2015** ha introdotto nell'ordinamento una nuova tipologia di **interpello per le società che effettuano nuovi investimenti**: il soggetto che intenda effettuare in Italia rilevanti investimenti può rivolgersi all'Agenzia delle entrate allo scopo di conoscere preventivamente il parere in merito al corretto trattamento fiscale del piano di investimenti e delle operazioni straordinarie pianificate per la conseguente esecuzione dello stesso. La società deve presentare un *business plan* in cui sono descritti, oltre alle caratteristiche e all'ammontare dell'investimento, anche l'incremento occupazionale in relazione alla attività in cui avviene l'investimento. Sono dunque valutati i riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento ha sul sistema fiscale italiano. Le disposizioni di attuazione sono state adottate con il [decreto 29 aprile 2016](#). Con la [circolare 25/E](#) del 1° giugno 2016 l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sull'ambito applicativo e sulle modalità di presentazione dell'interpello sui nuovi investimenti.

Si segnala infine che i contribuenti che aderiscono al regime dell'**adempimento collaborativo** possono presentare l'istanza di **interpello abbreviato**, prima della

scadenza dei termini previsti per l'assolvimento degli obblighi tributari. L'adempimento collaborativo è il regime agevolativo - introdotto dal decreto legislativo n. 128 del 2015 - che intende promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate, basate sul reciproco affidamento tra l'amministrazione finanziaria e le società di maggiori dimensioni, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale.

## Articolo 5

### *(Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche)*

L'articolo 5 reca i **principi e i criteri direttivi** per la **revisione** dell'Imposta sulle persone fisiche – **Irpef**.

Con riguardo agli aspetti generali, si dispone **la revisione e la graduale riduzione dell'Irpef**, nel rispetto del principio di **progressività** e nella prospettiva di transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica. Nel riordino delle agevolazioni si deve tenere conto delle relative finalità, con particolare riguardo ad alcuni elementi (tra cui la composizione del nucleo familiare, la tutela del bene casa e della salute, dell'istruzione).

Si prevede inoltre il graduale **perseguimento della equità orizzontale** attraverso, tra l'altro: l'applicazione della stessa area di esenzione fiscale e dello **stesso carico impositivo Irpef indipendentemente dalla natura del reddito prodotto**; la possibilità del contribuente di **dedurre i contributi previdenziali obbligatori**; l'introduzione generalizzata della **tassazione incrementale sull'eccedenza di reddito**; si dispone inoltre l'inclusione nel reddito complessivo rilevante ai fini delle agevolazioni anche dei redditi assoggettati ad imposte sostitutive e a ritenute alla fonte.

Con riferimento ai **redditi agrari**, i principi introdotti sono essenzialmente diretti a favorire ed **agevolare l'aggiornamento delle classi e qualità di coltura** precisando la linea di confine tra attività produttive di reddito agrario ed attività produttive di reddito d'impresa a **estendere a specifici redditi il regime del reddito agrario** e a istituire un regime di favore per i redditi ottenuti da soggetti titolari di pensione o di redditi modesti che svolgano attività agricole.

Per quanto concerne i **redditi dei fabbricati**, il disegno di legge indica la possibilità di **estendere il regime della cedolare secca** agli immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo.

Per quanto riguarda i **redditi di natura finanziaria**, i principi e criteri direttivi specifici contemplano, tra l'altro:

- **l'armonizzazione della relativa disciplina**, prevedendo un'unica categoria reddituale; la determinazione dei redditi di natura finanziaria sulla base del **principio di cassa** e una più ampia possibilità di compensazione tra componenti positivi e negativi; la previsione di **un'imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi** e delle relative addizionali **almeno sui redditi di natura finanziaria**; l'applicazione di **un'imposta sostitutiva sul risultato complessivo** netto dei redditi di natura finanziaria e la modifica agli obblighi dichiarativi, nonché la definizione di modalità semplificate di riscossione e comunicazione

all’Agenzia delle entrate; la revisione del sistema di tassazione **dei rendimenti delle attività delle forme pensionistiche complementari** secondo il **principio di cassa**; l’applicazione di un’imposta sostitutiva **in misura agevolata** sui **redditi di natura finanziaria** conseguiti **dagli enti di previdenza obbligatoria privati**.

Con riferimento ai **redditi da lavoro dipendente e assimilati**, i principi e criteri direttivi prevedono **revisione e la semplificazione** delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dall’imponibile salvaguardando specifiche **finalità** (tra cui la mobilità sostenibile, previdenza complementare, l’efficientamento energetico, l’assistenza sanitaria, la solidarietà sociale).

Per quanto riguarda il **lavoro autonomo**, nell’ottica di semplificazione e razionalizzazione, si prevede in particolare: il **concorso** alla formazione del **reddito di tutte le somme e i valori** in genere, a **qualsiasi titolo conseguiti**; l’allineamento del trattamento fiscale degli immobili strumentali, nonché di quelli a uso promiscuo; la **riduzione delle ritenute** operate sui **compensi**, nel caso in cui ci si avvalga di dipendenti e collaboratori; la **neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali**.

Per quanto riguarda i **redditi d’impresa**, il disegno di legge prevede un **regime opzionale di tassazione per le imprese in contabilità ordinaria**, per favorire la **neutralità** tra i diversi **sistemi di tassazione**, mediante **l’assimilazione al regime dell’imposta sul reddito delle società** e l’assoggettamento ad **aliquota proporzionale allineata a quella ordinaria dell’Ires**.

Sono infine contemplati specifici **interventi sui cd. redditi diversi**, al fine di chiarire questioni attinenti alle plusvalenze realizzate a seguito di **cessione**, a titolo oneroso, di **terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria**; per prevedere in via **strutturale** l’imposta **sostitutiva sulla rivalutazione** delle partecipazioni e dei terreni; per introdurre una puntuale disciplina fiscale **delle plusvalenze conseguite dai collezionisti, al di fuori dell’esercizio dell’attività d’impresa, di oggetti d’arte, di antiquariato o da collezione**, nonché, più in generale, di **opere dell’ingegno** di carattere creativo appartenenti alle arti figurative.

**L’articolo 5** reca i **principi e i criteri direttivi** specifici per la **revisione** dell’Imposta sulle persone fisiche – **Irpef**.

#### • *La disciplina dell’IRPEF*

Si rammenta in estrema sintesi che l’imposta sul reddito delle persone fisiche – Irpef, è regolata dal Testo unico delle imposte sui redditi (DPR 22 dicembre 1986

n. 917). Essa si applica sui redditi che rientrano in alcune categorie individuate dalla legge (redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi di impresa, redditi diversi) ed è una **imposta progressiva** in quanto colpisce il reddito, con **aliquote** crescenti che dipendono dagli **scaglioni** di reddito stesso. L'imponibile e l'imposta da versare sono determinati, rispettivamente, al netto degli oneri deducibili e delle detrazioni per oneri.

Tale impostazione generale è rimasta immutata, anche a seguito delle **modifiche sostanziali apportate ad aliquote e scaglioni dalla Legge di Bilancio 2022** (articolo 1, commi 2-7 della legge n. 234 del 2021).

Per effetto di tali modifiche, il sistema prevede **quattro scaglioni** di reddito con **altrettante aliquote**, secondo il seguente schema:

- fino a 15.000 euro, 23%;
- da 15.000,01 a 28.000 euro, 25%;
- da 28.000,01 a 50.000 euro, 35%;
- oltre 50.000 euro, 43%.

Per ulteriori informazioni si rinvia al [dossier](#) sul sistema fiscale italiano, nel quale si dà tra l'altro conto (oltre a quanto rilevato in premessa) delle più recenti iniziative inerenti le modifiche disciplina dell'Irpef, nel quadro del dibattito parlamentare.

### ***Gli aspetti generali***

Con riferimento agli **aspetti generali (lettera a) del comma 1)** il Governo intende:

- 1) anzitutto perseguire la **revisione** e la **graduale riduzione** dell'Irpef, nel rispetto del principio di progressività (su cui si veda *infra*) e nella prospettiva di transizione del sistema **verso l'aliquota impositiva unica**. Tale finalità è perseguita mediante il **riordino delle deduzioni** dalla base imponibile, degli **scaglioni di reddito**, delle **aliquote di imposta**, delle **detrazioni** dall'imposta lorda e **dei crediti d'imposta**, tenendo conto delle loro finalità, **con particolare riguardo** alla **composizione del nucleo familiare e ai costi sostenuti per la crescita dei figli**, alla **tutela del bene casa** e di quello della **salute** delle persone, **dell'istruzione**, della **previdenza complementare**, nonché degli obiettivi di **miglioramento dell'efficienza energetica** e della **riduzione del rischio sismico** del patrimonio edilizio esistente;
- 2) il graduale **perseguimento della equità orizzontale** (secondo cui i contribuenti che si trovano in condizioni analoghe devono essere sottoposti al medesimo carico fiscale). A tal fine si prevede, nelle more dell'attuazione della revisione dell'Irpef (nel senso di revisione e riduzione, di cui al numero 1), in particolare:
  - 2.1 la progressiva applicazione della **medesima area di esenzione fiscale** 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.

Al riguardo occorre ricordare che l'attuale sistema dell'Irpef ad aliquote e scaglioni è integrato da un insieme di agevolazioni (detrazioni, deduzioni etc.) che non trovano applicazione con riferimento a tutte le tipologie di reddito sottoposte a imposizione (es. benefici fiscali per i cd. impatriati, applicabili ai soli redditi da lavoro). Di conseguenza, a parità di aliquote e scaglioni, le tipologie di reddito sono sottoposte diversamente a imposizione, secondo la relativa natura.

In particolare, nell'ottica di agevolare i redditi che vedono prevalente la componente lavorativa al loro interno, il legislatore ha cercato di attenuare l'impatto della tassazione attraverso la previsione di una detrazione Irpef da applicarsi in maniera progressiva, fino a certe soglie, al reddito derivante da **lavoro autonomo, dipendente o da pensione** (la detrazione pertanto non si applica agli altri redditi sottoposti a Irpef indicati dal TUIR: fondiari, dei fabbricati e dei terreni, di capitale, di impresa, redditi diversi). Tali detrazioni specifiche sono decrescenti al crescere del reddito, contribuiscono a definire il grado di progressività complessivo del sistema e garantiscono l'esenzione dall'imposta dei redditi più bassi. Per ulteriori informazioni si rinvia al [dossier](#) sulla tassazione.

Dall'applicazione delle diverse detrazioni per lavoro dipendente o pensione o da lavoro autonomo, che sono decrescenti al crescere del reddito, **deriva la cd. no tax area**, ossia una soglia di reddito esente da imposizione. Anch'essa, come le detrazioni specifiche, varia **a seconda delle diverse categorie di contribuenti**: è pari a circa 8.145 euro per i lavoratori dipendenti, a circa 8.130 per i pensionati, a 4.800 per i lavoratori autonomi. Tenendo conto anche delle detrazioni per familiari a carico, la *no tax area* per una famiglia monoreddito formata da due genitori e due figli è di circa 16.340 euro. L'azzeramento dell'Irpef porta con sé quello delle relative addizionali regionale e comunale;

2.2 la possibilità di consentire la **deduzione dal reddito di lavoro dipendente e assimilato**, anche in misura **forfettizzata**, delle **spese sostenute per la produzione dello stesso**.

Attualmente, come ricordato *supra*, ai lavoratori dipendenti e assimilati è attribuita una **detrazione** specifica per tipologia di lavoro; per tali soggetti non è dunque possibile dedurre le spese sostenute per la produzione del reddito. Diversamente, dal reddito di lavoro autonomo (ove non si opti per il regime forfettario) è possibile dedurre le spese sostenute per la produzione del reddito, secondo le regole del TUIR (articolo 54 D.P.R. n. 917 del 1986);

2.3 la possibilità, per tutti i contribuenti, di dedurre i contributi previdenziali **obbligatori** in sede di determinazione del **reddito di categoria**, consentendo, in caso di incapacienza, di dedurre l'eccedenza dal reddito complessivo.

Come chiarito dalla Relazione illustrativa, con la disposizione in esame si intende consentire all'imprenditore individuale e al lavoratore autonomo di

dedurre i contributi previdenziali dal reddito di categoria, diminuendo, di conseguenza, il reddito complessivo. Solo in caso di incapacienza, i contributi in questione, per un ammontare pari all'eccedenza non dedotta, possono essere deducibili dal reddito complessivo.

**2.4 L'introduzione generalizzata della tassazione incrementale sull'eccedenza di reddito (cd. *flat tax incrementale*):** essa consiste nell'applicazione, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, di **un'imposta sostitutiva** di Irpef e addizionali, in **misura agevolata**, su una **base imponibile** pari alla differenza tra il reddito del periodo d'imposta e il reddito di periodo più elevato tra quelli relativi ai tre periodi d'imposta precedenti. La norma dispone al riguardo la possibilità di prevedere limiti al reddito agevolabile e un regime peculiare per i titolari di reddito di lavoro dipendente, che **agevoli l'incremento reddituale** del periodo d'imposta **rispetto a quello precedente**.

Si ricorda al riguardo che **la legge di bilancio 2023** ha introdotto una cd *flat tax* (imposta proporzionale) *incrementale* temporanea, applicabile al solo anno 2023 e **solo con riferimento alle persone fisiche imprenditori individuali o lavoratori autonomi**. Essa consente, per il solo 2023, alle **persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni** – diverse da quelle che applicano il regime forfetario - di assoggettare una **parte del reddito d'impresa e/o di lavoro autonomo a imposta sostitutiva** di Irpef e addizionali territoriali, **con aliquota del 15%**.

Tale quota di reddito, che non può superare i 40mila euro, è determinata calcolando la **differenza tra il reddito d'impresa e/o di lavoro autonomo realizzato nel 2023** e il **più elevato** tra i medesimi redditi dichiarati **negli anni 2020, 2021 e 2022**, successivamente sottraendo da tale importo il 5% del reddito di riferimento, ossia del più consistente tra i redditi del triennio precedente (quello che nell'operazione iniziale è utilizzato come sottraendo). L'agevolazione dunque riguarda l'aumento di reddito superiore al 5% e, comunque, nel limite di 40mila euro (articolo 1, comma 55, della legge n. 197 del 2022).

**3) 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.

Per una disamina specifica delle imposte sostitutive dell'Irpef, si rinvia al [dossier](#) generale sulla tassazione in Italia: si ricordano in questa sede il cd. regime forfetario con aliquota al 15%, applicabile all'esercizio di attività di impresa, arte e professione) e la tassazione agevolata sui redditi da locazione (cd. cedolare secca).

### ***Principi e criteri direttivi in materia di redditi agrari***

Con riferimento ai redditi **agrari** (lettera *b*) del comma 1) il Governo osserva i seguenti **principi e criteri direttivi**:

- l'introduzione, per le attività agricole di coltivazione di cui all'articolo 2135, primo comma, del codice civile, di **nuove classi e qualità di coltura** al fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione, riordinando il relativo regime di imposizione **su base catastale** e individuando il limite oltre il quale l'attività eccedente è produttiva di reddito d'impresa;
- la riconducibilità dei redditi relativi ai beni, anche immateriali, derivanti dalle attività di coltivazione e allevamento che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, **entro limiti determinati**, ai redditi ottenuti dalle attività agricole di cui all'articolo 2135, primo comma, del codice civile con eventuale assoggettamento ad imposizione semplificata;
- l'introduzione di procedimenti, anche digitali, che consentono, senza oneri aggiuntivi per i possessori e conduttori dei terreni agricoli, di aggiornare, entro il 31 dicembre di ogni anno, le qualità e le classi di coltura presenti in catasto con quelle effettivamente praticate;
- la revisione, ai fini di semplificazione, del regime fiscale dei terreni agricoli su cui i titolari di redditi di pensione e i soggetti con reddito complessivo di modesto ammontare svolgono attività agricole.

#### • ***Il regime dei redditi provenienti da attività agricole nel TUIR***

Ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile è "imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti **prevalentemente** dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

Secondo la disciplina del TUIR i redditi riconducibili alle attività agricole si distinguono in redditi agrari e redditi dominicali. Il **reddito dominicale**, definito come “la parte dominicale del reddito ordinariamente ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio di attività agricole” (art. 27) è definito sulla base delle tariffe d'estimo rivalutate, più volte nel corso degli anni, per ciascuna qualità e classe di terreno (art. 28).

Tali tariffe si basano sui valori delle colture eseguite e possono quindi variare in aumento o in diminuzione a seconda delle colture praticate nonché per fattori naturali (oltre a calamità naturali, eventi fitopatologici o entomologici). In tali ultimi casi è necessaria un'apposita denuncia agli uffici dell'Agenzia delle entrate competenti, i cui effetti, ai sensi dell'articolo 30 del TUIR, si verificano nello stesso anno nel quale la perdita di reddito si è verificata, a condizione che la denuncia sia effettuata entro il 31 gennaio dell'anno successivo. Con riguardo alle variazioni in aumento esse vanno comunicate entro il medesimo termine delle precedenti ma gli effetti decorrono dall'anno successivo a quello in cui si è verificato l'evento.

Se la perdita di reddito supera il 30% il reddito dominicale non concorre alla formazione del reddito imponibile.

Il **reddito agrario**, secondo la definizione del TUIR è rappresentato dalla parte del reddito medio ordinario imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nei limiti delle potenzialità del terreno nell'esercizio di attività agricole sullo stesso. Anche il reddito agrario, come il reddito dominicale, è calcolato sulla base di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe secondo le norme della legge catastale più volte rivalutate (art. 34) ed è considerato inesistente se l'attività agricola non è svolta per cause naturali o per la semplice mancata coltivazione. Le attività produttive di reddito agrario sono definite all'articolo 35 del TUIR e da altre disposizioni normative (ad esempio l'attività di acquacoltura, ai sensi dell'articolo 2 della legge n. 102 del 1992, ovvero quella di produzione di energia elettrica tramite biocombustibili di origine forestale, ai sensi dell'articolo 1, comma 423 della legge n. 266 del 2005).

Posto che l'elemento caratterizzante il reddito agrario è legato all'esercizio normale delle attività agricole nei limiti delle potenzialità del terreno, tali principi segnano il discrimine tra attività produttiva di reddito agrario e quella produttiva di reddito d'impresa. Tale principio è precisato in alcune disposizioni volte a individuare la linea di confine tra le due tipologie di reddito.

Ad esempio, con riferimento al limite di reddito ritraibile dall'allevamento di animali, si prevede che, ai fini della configurazione dell'attività come agricola, essa debba svolgersi con mangimi ottenibili per almeno un quarto dai terreni in cui insiste l'attività, o, con riferimento alla produzione di vegetali tramite strutture fisse o mobili, anche se provvisorie, si dispone che la superficie destinata alla produzione non può eccedere il doppio del terreno su cui insiste.

Rispetto al regime vigente il principio di cui alla lettera b) prevede di estendere il regime dei redditi agrari, entro limiti determinati, anche alle ipotesi di redditi relativi ai beni, anche immateriali, che concorrono a combattere **il cambiamento climatico derivanti dalle attività di coltivazione e allevamento.**

### ***Redditi dei fabbricati***

Per i **redditi dei fabbricati (lettera c) del comma 1)** il disegno di legge individua, quale criterio direttivo, la possibilità di **estendere il regime della cedolare secca** agli immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo.

Rinviando al [dossier](#) generale sulla tassazione per una disamina più puntuale dell'istituto, si ricorda in questa sede che nel tempo il legislatore ha progressivamente ampliato l'operatività della cd. cedolare secca sui redditi derivanti dalle locazioni immobiliari, che consente di optare per un'imposta sostitutiva ad aliquota unica (*flat*), in luogo delle ordinarie regole Irpef (con scaglioni e aliquote differenziate). Esso consente (ai sensi del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23) di applicare un'imposta sostitutiva del 21% (o inferiore, secondo i casi previsti dalla legge) sui redditi derivanti da locazione di immobili a uso abitativo, ovvero ad aliquota minore, in presenza di alcune condizioni di legge. L'opzione può essere esercitata per unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali da A1 a A11 (esclusa l'A10, uffici o studi privati) locate a **uso abitativo** e per le relative pertinenze.

La cedolare secca è stata estesa solo in **via temporanea**, con la legge di bilancio 2019, anche ai contratti di locazione di locali commerciali stipulati solo nell'anno 2019, purché tali immobili fossero classificati nella categoria catastale C/1 e abbiano determinati limiti di superficie (fino a 600 mq).

### ***Redditi di natura finanziaria***

La **lettera d) del comma 1** è dedicata ai principi e criteri direttivi valevoli per la revisione dei **redditi di natura finanziaria**.

Rinviando al [dossier](#) generale sulla tassazione in Italia per dettagli, si ricorda in questa sede che scontano l'Irpef le cd. **rendite finanziarie**, che nella disciplina del TUIR sono riconducibili alle due categorie dei **redditi di capitale** (articolo 44 TUIR, ovvero che derivano dall'investimento in capitali: dividendi, interessi e altri proventi analoghi) e dei **redditi diversi** (art. 67 TUIR, tra cui plusvalenze e minusvalenze derivanti da transazioni su azioni, su titoli rappresentativi di capitale d'impresa e altri prodotti). Queste due categorie reddituali sono autonome e distinte e **non possono formare oggetto di compensazione tra di loro**: i redditi di capitale sono tassati "al lordo" (senza riconoscimento né di spese né di perdite), mentre i redditi diversi di natura finanziaria sono tassati "al netto" (con riconoscimento sia delle spese sia delle minusvalenze).

In linea generale, **l'imposizione su tali redditi è sottratta all'ordinario sistema Irpef per aliquote e scaglioni**, con sottoposizione e forme di imposizione sostitutiva, in genere con **aliquota proporzionale (*flat*) ed è pari al 26%** (misura così stabilita, da ultimo, dal decreto-legge n. 66 del 2014). Secondo il tipo di reddito oggetto di imposizione, si applica la ritenuta a titolo di imposta o l'imposta sostitutiva.

Il disegno di legge prevede al riguardo:

- **l'armonizzazione della relativa disciplina**, prevedendo **un'unica categoria reddituale**, mediante l'elencazione delle fattispecie che costituiscono **redditi di natura finanziaria**, con riferimento alle ipotesi attualmente configurabili come redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria e prevedendo norme di chiusura volte a garantire l'onnicomprendività della categoria.

L'esigenza di unificazione dei redditi finanziari è emersa da lungo tempo nel dibattito parlamentare, in particolare nel corso della [indagine conoscitiva preordinata alla riforma fiscale](#) condotta, nel corso della XVIII Legislatura dalla VI Commissione Finanze, della Camera e dalla 6° Commissione Finanze e tesoro del Senato. Nel documento conclusivo, le Commissioni rilevavano la necessità di accorpare le categorie “redditi da capitale” e “redditi diversi” in un'unica categoria denominata “redditi finanziari”. Il disegno di legge di delega presentato nella medesima XVIII Legislatura (A.S. 2651, il cui iter non si è concluso a causa del termine anticipato della Legislatura) all'articolo 2, comma 1, lettera f) intendeva progressivamente armonizzare i regimi di tassazione del risparmio, col progressivo superamento della distinzione tra redditi da capitale e redditi diversi di natura finanziaria.

- la determinazione dei redditi di natura finanziaria sulla base del **principio di cassa**, con **possibilità di compensazione** ricomprendendo, oltre alle perdite derivanti dalla liquidazione di società ed enti e da qualsiasi rapporto avente ad oggetto l'impiego del capitale, anche i costi e gli oneri inerenti.

In tal modo, la base imponibile dei redditi finanziari sarebbe costituita dalla somma di tutti i proventi percepiti e di tutte le plusvalenze/minusvalenze e differenziali realizzati nel periodo d'imposta.

- la previsione di **un'imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi** e delle relative addizionali **almeno sui redditi di natura finanziaria**, attualmente soggetti ad un prelievo a monte a titolo definitivo.

Attualmente i **redditi da capitale** (interessi e dividendi) sono tassati per cassa, al lordo delle spese e sottoposti all'aliquota sostitutiva del 26%, tranne alcune ipotesi esenti o agevolate. La tassazione dei **redditi diversi di natura finanziaria** per i soggetti che non svolgono attività d'impresa, le persone fisiche, le società semplici e soggetti equiparati, gli enti non commerciali prevede tre regimi: il regime della dichiarazione, quello del risparmio amministrato e quello del risparmio gestito. La differenza tra i tre regimi si sostanzia negli adempimenti posti a carico dell'investitore o del gestore, nella determinazione dell'imponibile e nel **momento in cui viene applicata la tassazione** (maturato o realizzato) nonché nel trattamento fiscale di profitti e perdite (con particolare riferimento alla loro compensabilità). I redditi diversi sono tassati per cassa nei regimi di risparmio amministrato e di risparmio dichiarativo, mentre sono tassati per

competenza (maturazione) nel caso del risparmio gestito. **Con riferimento alla tassazione dei fondi comuni di investimento**, con il decreto legge n. 225 del 2010 è stato effettuato il passaggio da un sistema di tassazione per maturazione in capo al fondo a un sistema di tassazione per cassa in capo agli investitori;

- il **mantenimento del livello di tassazione** attualmente previsto per i redditi derivanti da **titoli di Stato ed equiparati** (sottoposti attualmente ad aliquota agevolata al 12,5%);
- l'applicazione di un'**imposta sostitutiva sul risultato complessivo netto dei redditi di natura finanziaria** realizzati nell'anno solare, ottenuto sommando algebricamente i redditi finanziari positivi con i redditi finanziari negativi, con possibilità di **riportare le eccedenze negative nei periodi d'imposta successivi** a quello di formazione;
- la previsione di un **obbligo dichiarativo** dei redditi di natura finanziaria da parte del contribuente, con la possibilità di optare per l'applicazione di **modalità semplificate di riscossione** dell'imposta attraverso **intermediari autorizzati**, con i quali sussistono stabili rapporti, **senza obbligo di successiva dichiarazione dei medesimi redditi**;
- la previsione di un **obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate** per i **sogetti che intervengono nella riscossione** dei redditi di natura finanziaria per i quali il contribuente non ha scelto il regime opzionale.

Come chiarito dalla relazione illustrativa, il regime fiscale dei redditi di natura finanziaria vigente è caratterizzato dall'imposizione a monte di tipo proporzionale a titolo definitivo. Tale regime si applica, in particolare, ai redditi conseguiti al di fuori dell'esercizio di impresa commerciale da persone fisiche, enti non commerciali, società semplici e soggetti equiparati residenti nel territorio dello Stato. Il regime di imposizione sostitutiva è applicato anche ai redditi finanziari corrisposti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato privi di stabile organizzazione nel medesimo territorio.

In sintesi, il regime profilato dal disegno di legge si caratterizza per l'applicazione di una imposta sostitutiva sul **risultato complessivo netto dei redditi finanziari** realizzati nell'anno solare: tale risultato complessivo netto è prospettato come **somma algebrica** dei redditi finanziari positivi e dei redditi finanziari negativi realizzati nell'anno solare. Come chiarito dalla relazione illustrativa, con le disposizioni attuative si intende prevedere la possibilità di riportare l'eventuale eccedenza negativa nei periodi d'imposta successivi a quelli di formazione. Con riferimento all'obbligo dichiarativo, tale nuovo regime impositivo è inteso come fondantesi **sull'obbligo di dichiarazione** dei redditi finanziari da parte del contribuente. A tale regime, tuttavia, viene affiancato un regime opzionale semplificato: esso non prevede l'obbligo di dichiarazione da parte del contribuente ma l'obbligo di

comunicazione, da parte del soggetto che applica l'imposta sostitutiva, all'Agenzia delle entrate delle informazioni rilevanti;

- la **razionalizzazione** della disciplina in materia di rapporti finanziari basati sull'utilizzo di **tecnologie digitali**;
- la revisione del sistema di tassazione **dei rendimenti delle attività delle forme pensionistiche complementari** secondo il **principio di cassa** con possibilità di **compensazione**, prevedendo la tassazione del **risultato realizzato annuale** della gestione, con mantenimento di **un'aliquota d'imposta agevolata** in ragione della finalità pensionistica.  
Si rammenta che (articolo 17 del d. lgs. n. 252 del 2005) i rendimenti dei fondi pensione sono soggetti a imposta sostitutiva del 20%, che si applica sul risultato netto maturato in ciascun periodo d'imposta;
- l'applicazione di **un'imposizione sostitutiva in misura agevolata** sui **redditi di natura finanziaria** conseguiti **dagli enti di previdenza obbligatoria privati**, di cui al decreto legislativo 30 giugno 1994, n. 509 (Casse previdenziali) e al decreto legislativo 10 febbraio 1996, n. 103 (Fondi pensione).

Attualmente i redditi di natura finanziaria delle Casse di previdenza sono assoggettati a tassazione con ordinaria aliquota del 26% (ai sensi del decreto-legge n. 66 del 2014), con applicazione di un credito di imposta credito d'imposta pari alla differenza tra l'ammontare delle ritenute e imposte sostitutive applicate nella misura del 26% sui redditi di natura finanziaria e l'ammontare di tali ritenute e imposte sostitutive computate nella misura del 20% (articolo 1, comma 91, della legge n. 190 del 2014). Spetta, invece, a favore dei fondi pensione, un credito d'imposta nella misura del 9% del risultato netto maturato, assoggettato effettivamente all'imposta sostitutiva del 20% in ciascun periodo di imposta, a condizione che l'ammontare corrispondente al risultato netto maturato assoggettato alla citata imposta sostitutiva sia investito nelle attività di carattere finanziario a medio o lungo termine (comma 92).

### ***Redditi da lavoro dipendente e assimilati***

**La lettera e) del comma 1 prevede**, per i redditi da lavoro dipendente e assimilati, che **i principi e i criteri direttivi** della delega implicino la **revisione e la semplificazione** delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito, con particolare riguardo ai limiti di non concorrenza al reddito previsti per l'assegnazione dei compensi in natura, salvaguardando le **finalità della mobilità sostenibile, dell'attuazione della previdenza complementare, dell'efficientamento energetico, dell'assistenza sanitaria, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali**.



### ***Redditi da lavoro autonomo***

La lettera f) del comma 1 prevede, per i redditi da lavoro autonomo, i seguenti principi e criteri direttivi:

1) la **semplificazione** e la **razionalizzazione** dei criteri di **determinazione del reddito** derivante dall'esercizio di arti e professioni stabilendo, in particolare:

1.1 **il concorso alla formazione di tale reddito di tutte le somme e i valori** in genere, a **qualunque titolo conseguiti** nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale, 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.

Ai sensi dell'articolo 54 TUIR, la determinazione del reddito di lavoro autonomo avviene esclusivamente sulla base del cosiddetto principio di cassa; salvo deroghe specifiche, lo stesso è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei **compensi** in denaro o in natura **percepiti nel periodo di imposta**, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione. L'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede che, sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo corrisposti a soggetti residenti, i sostituti d'imposta operino, all'atto del pagamento, una ritenuta a titolo d'acconto pari al 20%. Dal momento che il periodo d'imposta del lavoratore autonomo coincide con l'anno solare, l'Agenzia delle entrate in passato si è pronunciata con particolare riferimento alle modalità con cui il lavoratore autonomo può percepire i propri compensi ai fini della dichiarazione dei redditi, nel caso di pagamento con strumenti che non consentono di ottenere la immediata disponibilità delle somme (ad es. bonifico bancario) e con particolare riferimento alle ipotesi di pagamenti a cavallo di due anni. La Relazione illustrativa al riguardo chiarisce che tale criterio di delega intende superare la criticità emergente, per i lavoratori autonomi, che consiste nella necessità di considerare compensi anche l'ammontare delle spese che contrattualmente sono a carico del committente e che sono da quest'ultimo rimborsate.

1.2 l'eliminazione della **disparità di trattamento tra l'acquisto in proprietà e l'acquisizione 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 disciplina dell'ammortamento dei costi degli immobili dei lavoratori autonomi è contenuta nell'articolo 54 TUIR. In estrema sintesi, per quanto riguarda gli immobili **strumentali** (ovvero destinati allo svolgimento dell'attività di lavoro autonomo in via esclusiva) di **proprietà** del lavoratore

autonomo, se acquistati dal 2010 in poi, le relative quote di ammortamento non sono deducibili dal reddito. Per quanto riguarda i **canoni di leasing** immobiliare, invece, per i contratti stipulati dal 2014, essi sono deducibili per un periodo non inferiore a dodici anni. Con riferimento ai costi di acquisizione degli immobili a **uso promiscuo**, nel caso di immobile di proprietà parzialmente destinato ad attività professionali e parzialmente a finalità personali, è possibile dedurre il 50% della rendita catastale sempre che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile dedito esclusivamente all'attività professionale. Anche per gli immobili in *leasing* utilizzabili promiscuamente, è possibile dedurre una quota dei canoni che varia secondo l'anno di stipula del contratto; in sintesi, dal 2015 è possibile dedurre il 50% del canone, sempre purché il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile dedito esclusivamente all'attività professionale;

- 1.3 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, al fine di evitare l'insorgere di **sistematiche situazioni creditorie**; la disposizione appare finalizzata a evitare che il professionista, nelle more della ricezione del compenso, non disponga della necessaria liquidità per provvedere alle spese relative ai collaboratori;
- 1.4 la **neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali**, comprese quelle riguardanti il passaggio da **associazioni professionali a società tra professionisti**.

### ***Redditi di impresa***

La **lettera g) del comma 1** individua i principi e i criteri direttivi per la revisione dei **redditi d'impresa**.

Al riguardo il disegno di legge individua, con riferimento al reddito di impresa soggetto a Irpef, un **regime opzionale di tassazione per le imprese in contabilità ordinaria**, che favorisca la tendenziale **neutralità** tra i diversi **sistemi di tassazione**. Tale obiettivo è da perseguire mediante **l'assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società**, con l'assoggettamento a un'imposta ad **aliquota proporzionale allineata a quella ordinaria dell'Ires** (la cui aliquota è attualmente al 24%).

Rimane ferma la **partecipazione alla formazione del reddito complessivo degli utili prelevati dall'imprenditore e di quelli distribuiti ai soci**, fino a concorrenza delle somme assoggettate alla detta imposta proporzionale, prevedendo lo **scomputo** di quest'ultima dall'imposta personale.

La Relazione illustrativa chiarisce che, nel caso di esercizio dell'opzione, il reddito d'impresa non concorre per trasparenza alla formazione del reddito complessivo ai fini Irpef nel periodo d'imposta di competenza ma viene assoggettato a un diverso regime impositivo, con applicazione di un'imposta ad aliquota proporzionale allineata all'Ires. Successivamente, nell'anno in cui avviene il prelievo dell'utile da parte dell'imprenditore o la sua distribuzione ai soci, il reddito d'impresa partecipa a quello complessivo dei citati soggetti, riconoscendo ai medesimi lo scomputo dall'imposta personale di quella proporzionale precedentemente assolta dagli stessi.

Per quanto riguarda l'imposizione delle imprese, nel rinviare al [dossier](#) generale sulla tassazione in Italia, si ricorda sinteticamente in questa sede che in Italia il tipo di imposizione diretta che grava sulle attività di impresa non è neutrale, bensì dipende dalla natura del soggetto passivo (persone fisiche o persone giuridiche) e dall'organizzazione degli stessi (società di persone o di capitali).

In linea generale, i lavoratori autonomi e le imprese individuali sono assoggettati a Irpef, mentre le **persone giuridiche** (con la rilevante eccezione delle società di persone) sono assoggettate a **Ires, imposta sui redditi d'impresa**.

In linea generale:

- i redditi dei cd. **contribuenti forfettari** - imprese individuali e lavoratori autonomi con ricavi e compensi fino a 85.000 euro annui - sono assoggettati a **tassazione sostitutiva proporzionale (flat)**, con un'aliquota agevolata del 15% e imponibile determinato forfettariamente, applicando un **coefficiente di redditività** diverso a seconda del tipo di attività svolta. Non si applicano Irap, Iva e addizionali locali;
- la legge di bilancio 2023 (commi 55-57) ha previsto per il solo anno 2023 che i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfettario possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito vigenti, **un'imposta sostitutiva** che viene calcolata con un'aliquota **del 15 per cento** su una base imponibile, comunque **non superiore a 40.000 euro**, pari alla differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo, d'importo più elevato, dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, **decurtata di un importo pari al 5 per cento** di quest'ultimo ammontare (cd. *flat tax incrementale*);
- **in assenza dei requisiti** per rientrare nel regime forfettario, **le imprese minori ricadono** nel cd. **regime di contabilità semplificata**, il quale comporta una semplificazione nella tenuta delle scritture previste dal codice civile e, dal punto di vista fiscale, specifiche modalità di determinazione del reddito imponibile. A tali soggetti si applica il **sistema di scaglioni e aliquote Irpef**; rientrano in tale regime le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali, con ricavi inferiori a 400.000 euro (per prestazioni di servizi) o 700.000 euro (per cessione di beni). L'imponibile è determinato sul **principio di cassa "impuro", con alcune componenti reddituali calcolate col principio di competenza**;

- al di sopra di specifiche **soglie di fatturato**, ovvero per le imprese con alcune forme giuridiche, nonché per scelta del contribuente, l'ordinamento prescrive la **cd. contabilità ordinaria**, a cui si applica di norma il **sistema di scaglioni e aliquote Irpef**. Qualora l'impresa rientri tra i soggetti individuati dall'art. 73 TUIR, principalmente **società di capitali ed enti non residenti** si applica **l'imposta sui redditi di impresa, Ires, con aliquota proporzionale e unica al 24 per cento** (salvo l'applicazione di addizionali previste dalla legge per specifiche categorie di imprese).

Inoltre, gli **utili delle società di persone** sono soggetti a Irpef, quindi tassati in base all'**aliquota marginale** del percettore, pertanto con un trattamento fiscale differente rispetto ad altre forme di reddito derivanti da attività produttive. Gli **utili distribuiti ai soci delle società di capitale** scontano una tassazione con un'**aliquota del 43,76%**, derivante dal combinato disposto della tassazione a monte – il 24% di Ires – e di quella a valle, la ritenuta del 26% a titolo di imposta sostitutiva. I **redditi derivanti da attività finanziarie** sono invece sottoposti – come visto *supra* – ad un'**aliquota del 26%**.

Occorre infine rammentare che la legge di bilancio 2019 ha **abrogato il regime opzionale dell'imposta sul reddito d'impresa (Iri)** introdotto dalla legge di bilancio 2017 e disciplinato dall'articolo 55-*bis* del TUIR. Tale meccanismo avrebbe consentito a imprese individuali, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria e società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria di applicare la tassazione proporzionale e separata del reddito d'impresa, con l'aliquota Ires. L'entrata in vigore del regime era stata differita al 1° gennaio 2018. L'abrogazione dell'Iri è stabilita a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 (quindi dal 2018 per i contribuenti "solari"). Pertanto, alla luce del differimento dell'entrata in vigore e della successiva abrogazione, in sostanza il regime non ha mai esplicito effetti.

### ***Redditi diversi***

**La lettera h) del comma 1** individua i principi e criteri direttivi per la riforma dei **cd. redditi diversi**.

Al riguardo si rammenta che **l'articolo 67 TUIR** individua i **cd. redditi diversi** mediante la loro puntuale elencazione. La disposizione menzionata costituisce una norma di chiusura, in quanto non vi è una definizione generale di redditi diversi, ma essi vengono enumerati singolarmente e in via residuale, in quanto non facenti parte di altre tipologie di reddito.

In estrema sintesi, l'articolo 67 individua redditi che possono essere caratterizzati in tre gruppi:

- a) le plusvalenze (immobiliari e da cessione di attività finanziarie);
- b) i redditi derivanti dall'esercizio di attività occasionali;

c) altri redditi diversi (i.e., vincite alle lotterie e concorsi a premio dei giochi e delle scommesse, premi derivanti da prove di abilità etc.)

Il successivo articolo 68 si occupa specificamente delle plusvalenze, al fine di individuarne le modalità di individuazione dell'imponibile con riferimento alla tipologia di bene ceduto.

Il disegno di legge in particolare prevede le seguenti linee di riforma:

- la revisione del criterio di determinazione delle **plusvalenze realizzate a seguito di cessione**, a titolo oneroso, di **terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria**, stabilendo che qualora la proprietà degli stessi sia acquistata per effetto di **donazione** si assume, in ogni caso, come **prezzo di acquisto quello pagato dal donante**;

Secondo l'articolo 67, comma 1, lettera *a*) del TUIR sono **imponibili** (come redditi diversi) le **plusvalenze** realizzate mediante la **lottizzazione di terreni**, o l'esecuzione di opere intese a renderli **edificabili**, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici.

Ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *b*), TUIR sono imponibili in ogni caso le **plusvalenze** relative agli immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni nonché, in ogni caso, nonché, **in ogni caso**, le **plusvalenze realizzate a seguito di cessioni** a titolo oneroso **di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria**; nell'ipotesi di immobili acquisiti per donazione e successivamente ceduti, i cinque anni decorrono dalla data di acquisto da parte del donante. L'articolo 68, comma 1. chiarisce per gli immobili citati (di cui alla lettera *b*) del comma 1 dell'articolo 67) acquisiti per **donazione**, si assume come **prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante**.

L'articolo 68, comma 2 TUIR reca invece il criterio di determinazione del **costo o valore di acquisto delle aree edificabili**, distinguendo l'acquisto dell'area a titolo oneroso da quello a titolo gratuito: il costo di acquisto per l'area acquisita a titolo **gratuito** è determinato in base al **valore dichiarato** nelle relative denunce o atti registrati, ovvero in sostanza quello definito o **dichiarato** ai fini delle **imposte di successione o donazione**, aumentato di ogni altro costo successivo inerente.

Sulla questione della cessione di aree edificabili ottenute per donazione è intervenuto un intenso dibattito dottrinario e giurisprudenziale, sia in relazione alla determinazione del valore da assumere, sia sulla configurazione di alcune ipotesi pratiche e sull'eventuale intento elusivo. Con l'ordinanza n. 15746/2020, la Corte di Cassazione si è pronunciata in ordine a una controversia tra l'Agenzia delle entrate e un contribuente, nella specie un genitore che aveva ceduto con atto di donazione un terreno edificabile ai figli i quali, in breve tempo (nello stesso giorno) lo avevano rivenduto per un corrispettivo pari al valore indicato nella stessa donazione. L'Agenzia delle Entrate aveva ipotizzato un'ipotesi di interposizione fittizia, ritenendo che la donazione avesse il solo scopo di evitare il carico fiscale in capo al donante. La Corte di Cassazione, interpellata sulla

vicenda, si è invece espressa stabilendo che, nei rapporti tra genitori e figli, è necessario prendere in considerazione la libertà di pianificazione della successione e che proprio la libertà di pianificazione dà la possibilità di escludere sia gli intenti fraudolenti che elusivi.

- **la previsione, a regime, di 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;

Si ricorda al riguardo che nel corso del tempo numerose norme (da ultimo la legge di bilancio 2023) hanno **prorogato** di volta in volta la facoltà (di cui alla legge n. 448 del 2001) di rideterminare ai fini fiscali i valori delle partecipazioni possedute in società non quotate e dei terreni (sia agricoli sia edificabili), sulla base di una perizia giurata di stima, assoggettando il valore rideterminato a imposta sostitutiva rateizzabile. Tale **disciplina tuttavia non è strutturale**: si veda il [dossier](#) generale sulla tassazione per ulteriori dettagli;

- l'introduzione della disciplina sulle **plusvalenze conseguite dai collezionisti, al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione**, nonché, più in generale, di **opere dell'ingegno di carattere creativo appartenenti alle arti figurative, escludendo** i casi in cui è **assente l'intento speculativo**, compresi quelli delle **plusvalenze relative ai beni acquisiti per successione e donazione**.

Il TUIR non disciplina specificamente il regime fiscale delle cessioni di opere d'arte. Come chiarito in un [approfondimento](#) pubblicato sulla rivista specializzata dell'Agenzia delle entrate, l'inquadramento fiscale della vendita di opere d'arte richiede la preventiva distinzione tra il soggetto che effettua un commercio abituale dei beni (cd. mercante d'arte), il venditore occasionale e l'amatore.

Il mercante d'arte produce reddito d'impresa, in quanto svolge professionalmente e abitualmente un'attività intermediaria di circolazione dei beni, anche in assenza di un'organizzazione imprenditoriale per trarre profitto (articolo 2195 del codice civile).

Anche gli acquisti saltuari di opere d'arte da parte di persone fisiche finalizzati a successive cessioni a scopo di lucro, possono generare "redditi diversi" ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *i*) del Tuir, ma solo se sussiste la connessione di una pluralità di atti preordinati al conseguimento di un reddito. In sostanza può essere soggetta a tassazione l'operazione di colui che compra e rivende un'opera d'arte con finalità speculativa. Con la sentenza n. 21776 del 20 ottobre 2011, la Cassazione ha affermato che si devono "escludere quelle condotte che si esauriscono nel semplice atto traslativo del diritto a titolo oneroso, atteso che la predetta nozione implica necessariamente una pluralità di atti coordinati e diretti alla realizzazione del medesimo scopo che può trovare riscontro nel caso in cui si accerti la stretta relazione funzionale - verificata in base a concreti

elementi circostanziali tra l'atto di acquisto a quello successivo di vendita, ovvero anche nel compimento di una serie di atti intermedi volti a incrementare il valore del bene funzione della successiva vendita”.

Al riguardo, anche la giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato che se la compravendita di oggetti di antiquariato genera un importo rilevante, il requisito della frequenza è trascurabile e l'operazione ha rilievo ai fini fiscali (Cassazione, sentenze n. 2711/2006 e n. 8196/2008).

L'attività amatoriale come, ad esempio, quella del privato che vende beni ricevuti a seguito di donazione o di eredità non è soggetta ad alcuna imposizione, dal momento che non vi è una pluralità di atti collegati e preordinati al conseguimento di un reddito, pertanto questa figura, così come il collezionista, è irrilevante ai fini reddituali.

Non sempre, comunque, la distinzione tra attività amatoriale e attività d'impresa è scontata e numerosi sono i casi, definiti dalla giurisprudenza o dalla prassi, che hanno avuto ad oggetto la qualificazione del venditore di un'opera d'arte. L'Agenzia delle entrate, ad esempio, ha stabilito che non svolge un'attività commerciale l'associazione che vende all'asta opere d'arte, ricevute in donazione, allo scopo di assicurare all'ente le risorse finanziarie necessarie per lo svolgimento delle attività cui è preposto (risoluzione n. 5/2001).

## Articolo 6

### *(Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti)*

L'articolo 6 reca i principi e i criteri direttivi per la **revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti**.

In sintesi, si prevede un **doppio binario Ires**: accanto all'aliquota ordinaria (attualmente pari al 24%) si dispone la **riduzione della stessa aliquota** per le imprese che, entro i **due periodi d'imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito**, impieghino risorse in **investimenti** e in **nuove assunzioni**. Tale riduzione non si applica al reddito corrispondente agli **utili distribuiti o destinati a finalità estranee** all'esercizio dell'attività d'impresa.

Si prevede inoltre:

- la **razionalizzazione** e la **semplificazione** dei regimi di **riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili**;
- la revisione della disciplina di **deducibilità degli interessi passivi**, anche attraverso l'introduzione di apposite **franchigie**;
- il **riordino** del regime di **compensazione delle perdite** fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti a **operazioni straordinarie o al consolidato fiscale**;
- la **sistematizzazione** e la **razionalizzazione** della disciplina dei **conferimenti** di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento, specie con riferimento alle *holding*;
- l'introduzione di un **regime speciale**, in caso di passaggio dei beni **dall'attività commerciale a quella non commerciale** (e viceversa) per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tali attività, in conformità alle disposizioni in materia di **Terzo Settore**;
- la **razionalizzazione in materia di qualificazione fiscale interna delle entità estere**, allo scopo di considerarne la qualificazione di **entità fiscalmente trasparente**, ovvero **opaca**, operata dalla pertinente legislazione dello Stato o territorio di localizzazione.

Preliminarmente occorre rammentare che in Italia il tipo di imposizione diretta che grava sulle attività di impresa **non è neutrale**, bensì dipende dalla natura del soggetto passivo (persone fisiche o persone giuridiche) e dall'organizzazione degli stessi (società di persone o di capitali).

In linea generale, i lavoratori autonomi e le imprese individuali sono assoggettati a Irpef, mentre le **persone giuridiche** (con la rilevante eccezione delle società di persone) sono assoggettate a **Ires, imposta sui redditi d'impresa**.

In linea generale:



- i redditi dei cd. **contribuenti forfettari** - imprese individuali e lavoratori autonomi con ricavi e compensi fino a 85.000 euro annui - sono assoggettati a **tassazione sostitutiva proporzionale (flat)**, con un'aliquota agevolata del 15% e imponibile determinato forfettariamente, applicando un **coefficiente di redditività** diverso a seconda del tipo di attività svolta. Non si applicano Irap, Iva e addizionali locali;
- la legge di bilancio 2023 (commi 55-57) ha previsto per il solo anno 2023 che i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfettario possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito vigenti, un'**imposta sostitutiva** che viene calcolata con un'aliquota **del 15 per cento** su una base imponibile, comunque **non superiore a 40.000 euro**, pari alla differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo, d'importo più elevato, dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, **decurtata di un importo pari al 5 per cento** di quest'ultimo ammontare (cd. *flat tax incrementale*);
- **in assenza dei requisiti** per rientrare nel regime forfettario, **le imprese minori ricadono** nel cd. **regime di contabilità semplificata**, il quale comporta una semplificazione nella tenuta delle scritture previste dal codice civile e, dal punto di vista fiscale, specifiche modalità di determinazione del reddito imponibile. A tali soggetti si applica il **sistema di scaglioni e aliquote Irpef**; rientrano in tale regime le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali, con ricavi inferiori a 400.000 euro (per prestazioni di servizi) o 700.000 euro (per cessione di beni). L'imponibile è determinato sul **principio di cassa "impuro"**, con alcune componenti reddituali calcolate col **principio di competenza**;
- al di sopra di specifiche **soglie di fatturato**, ovvero per le imprese con alcune forme giuridiche, nonché per scelta del contribuente, l'ordinamento prescrive la **cd. contabilità ordinaria**, a cui si applica di norma il **sistema di scaglioni e aliquote Irpef**. Qualora l'impresa rientri tra i soggetti individuati dall'art. 73 TUIR, principalmente **società di capitali ed enti non residenti** si applica **l'imposta sui redditi di impresa, Ires**, con **aliquota proporzionale e unica al 24 per cento** (salvo l'applicazione di addizionali previste dalla legge per specifiche categorie di imprese).  
Si rinvia al [dossier](#) sulla tassazione in Italia per ulteriori informazioni.

La **lettera a) del comma 1** prevede un **doppio binario fiscale per l'Ires**.

Accanto alla misura ordinaria dell'aliquota (24%) si prevede che il Governo, nell'esercizio della delega, **disponga una 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:

- una somma corrispondente, in tutto o in parte, a tale reddito sia **impiegata in investimenti**, con particolare riferimento a quelli qualificati, e **in nuove assunzioni**;

- **gli utili non siano distribuiti o destinati a finalità estranee** all'esercizio dell'attività d'impresa.

Si presume l'avvenuta distribuzione degli stessi se è accertata l'esistenza di **componenti reddituali positivi non contabilizzati** o di **componenti negativi inesistenti**.

Le norme dispongono altresì il coordinamento di tale disciplina con le altre norme in tema di reddito di impresa.

Come chiarisce al riguardo la Relazione illustrativa, la riduzione ha la finalità di favorire la competitività delle imprese e aumentare l'attrattività del sistema-Paese per gli investitori, anche esteri. In particolare, la condizione collegata all'effettuazione degli investimenti ha lo scopo di favorire la crescita economica e l'incremento della base occupazionale, con particolare riferimento ai soggetti che necessitano di maggiore tutela.

L'esecutivo chiarisce che in questo caso, a differenza di quanto avviene ordinariamente per la fruizione degli incentivi fiscali, la **riduzione dell'aliquota precede l'effettuazione degli investimenti**: questi ultimi devono essere operati entro i due periodi d'imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito assoggettato a imposizione con l'aliquota ridotta. La condizione connessa all'accantonamento degli utili è intesa a favorire la patrimonializzazione delle imprese, riducendo lo squilibrio esistente a danno del capitale di rischio rispetto a quello di debito.

La Relazione precisa – in assenza di specificazioni nella disposizione proposta – che, in caso di mancato rispetto di una o entrambe le predette condizioni nell'arco del biennio, il reddito in esame deve essere ulteriormente assoggettato a un'aliquota pari alla differenza tra quella ordinaria e quella ridotta già applicata.

**La lettera b)** delega il Governo a **razionalizzare e semplificare** i regimi di **riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili**, al fine di:

- prevedere una disciplina **omogenea** e un trattamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie rilevanti con riferimento al riallineamento, comprese le ipotesi di **mutamento dell'assetto contabile**;
- limitare i possibili **arbitraggi** tra realizzazioni non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti.

A legislazione vigente, in sede di emersione dei disallineamenti dei valori fiscali rispetto ai valori contabili derivanti da operazioni straordinarie, ovvero dalla variazione dell'assetto contabile (passaggio dai principi contabili IAS ai principi contabili OIC e viceversa), è possibile applicare diversi regimi di riallineamento con effetti differenti.

Al riguardo, si ricorda sinteticamente che gli *International Accounting Standard* – IAS (emanati fino al 2001) o *International Financial Reporting Standard* – IFRS

(a partire dal 2001) sono **principi contabili** di redazione del bilancio emanati dallo IASB (*International Accounting Standards Board*) e approvati con regolamento europeo. Al fine di garantire un elevato livello di trasparenza e comparabilità dell'informativa finanziaria da parte di tutte le società quotate nei mercati regolamentati dell'Unione Europea, il **Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002** ha disciplinato l'adozione e l'utilizzo dei principi contabili internazionali IAS/IFRS.

L'emanazione del regolamento n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, disciplinante l'adozione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, ha dato attuazione al processo di armonizzazione della normativa contabile comunitaria. Il Regolamento ha disposto che le **società quotate** nei mercati regolamentati dell'Unione Europea dovessero, al più tardi a partire dal 2005, obbligatoriamente redigere il proprio bilancio consolidato, adottando i principi contabili internazionali, e le relative interpretazioni, emanati dallo IASB. Il medesimo Regolamento riconosce la facoltà di applicare gli IAS/IFRS ai conti annuali delle società quotate e ai conti annuali e consolidati delle società non quotate nei mercati regolamentari dell'Unione Europea.

L'introduzione nell'ordinamento nazionale dei principi contabili IAS/IFRS è avvenuta a seguito dell'esercizio della delega contenuta nell'articolo 25 della legge 31 ottobre 2003, n. 306. Nel nostro ordinamento, quindi, è stata largamente sfruttata la possibilità concessa dal regolamento comunitario di estendere, facoltativamente, il campo di applicazione degli IAS/IFRS anche alle società che, ai sensi del regolamento n. 1606/2002, non sarebbero risultate obbligate a redigere i loro bilanci conformemente agli standard contabili internazionali.

In attuazione della delega è stato emanato il **decreto legislativo n. 38 del 2005**, contenente disposizioni relative all'esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali. Il decreto legislativo è stato successivamente modificato e integrato nel tempo.

Il suddetto provvedimento:

- individua, dapprima, l'ambito soggettivo e i termini di decorrenza nell'applicazione degli IAS/IFRS;
- introduce, poi, alcune modifiche di sistema alle disposizioni tributarie in materia di reddito d'impresa;
  - regola, da ultimo, le disposizioni transitorie in sede di prima applicazione degli IAS/IFRS.

Nel coordinare le nuove regole di redazione dei bilanci in conformità ai principi IAS/IFRS con le disposizioni recate dal TUIR, il legislatore ha inteso perseguire una duplice finalità: da un lato preservare il generale principio di derivazione dell'imponibile fiscale dal risultato economico di bilancio espressamente sancito dall'articolo 83 del TUIR; dall'altro assicurare un sistema di neutralità nella determinazione del reddito complessivo "sganciato" dai criteri contabili seguiti nella predisposizione dei bilanci. Si rinvia alla [circolare dell'Agenzia delle entrate del 28 febbraio 2011](#) per ulteriori informazioni.

L'articolo 2 del decreto legislativo n. 38 del 2005 individua i soggetti cui si applicano i principi contabili internazionali, in ottemperanza alle disposizioni europee, le quali (articolo 4 del regolamento UE 1606/2002) dispongono che le

società quotate applichino i principi contabili internazionali. In particolare, la norma comunitaria dispone che le società soggette al diritto di uno Stato membro redigano i loro conti consolidati conformemente ai principi contabili internazionali qualora, alla data del bilancio, i loro titoli siano ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato di un qualsiasi Stato membro. Viene fatta salva la possibilità (successivo articolo 5) che gli Stati membri estendano l'applicazione di detti principi anche ad altre società, benché non quotate.

L'Italia (**articolo 2 del decreto legislativo n. 38 del 2005**) ha esercitato detta opzione scegliendo di applicare i principi contabili internazionali alle scritture di una platea più ampia delle sole società quotate.

Ai sensi del richiamato articolo 2 decreto legislativo n. 38 del 2005, sono obbligati alla redazione del bilancio secondo i principi contabili internazionali:

- le società quotate (cioè che emettono strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione europea);
- le società emittenti strumenti finanziari diffusi tra il pubblico in misura rilevante, sebbene non quotati in mercati regolamentati;
- le banche, le società finanziarie italiane e le società di partecipazione finanziaria mista italiane che controllano banche o gruppi bancari; le SIM, le SGR, le società finanziarie, gli istituti di moneta elettronica e gli istituti di pagamento;
- le società consolidate da quelle per le quali vige l'obbligo di adozione dei principi contabili internazionali, fatta eccezione per le società minori che possono redigere il bilancio in forma abbreviata;
- le imprese di assicurazione quotate, ovvero quelle che redigono il bilancio consolidato del gruppo assicurativo.

Il successivo articolo 2-*bis* concede la **facoltà**, in luogo dell'obbligo attualmente previsto, di **applicare i principi contabili internazionali ad alcuni dei soggetti** – individuati dall'articolo 2 del medesimo decreto legislativo – i cui **titoli non siano ammessi alla negoziazione** in un mercato regolamentato.

L'OIC – **Organismo italiano di contabilità** emana invece i [principi contabili nazionali](#).

La Relazione illustrativa rammenta che il regime di riallineamento dei valori contabili è disposto dall'articolo 176, comma 2-*ter*, del TUIR (testo unico delle imposte sui redditi) mentre un regime specifico è contenuto nell'articolo 15 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, norme che consentono di riconoscere ai fini fiscali, previo pagamento di **un'imposta sostitutiva** (con aliquote differenti) delle imposte sui redditi e dell'Irap, **nuovi e maggiori valori contabili**, con l'obiettivo di evitare la gestione di un doppio binario civilistico e fiscale.

In particolare, il citato articolo 176, comma 2-*ter*, del TUIR prevede la possibilità (dunque è un regime opzionale), per il soggetto **conferitario** e, più in generale, per **l'avente causa in operazioni straordinarie** di fusione o di scissione, di riallineare, in tutto o in parte, il valore fiscale di alcuni beni (immobilizzazioni materiali e immateriali) ai valori degli stessi iscritti in bilancio, optando per l'applicazione di una imposta sostitutiva sull'importo che intende affrancare, con tre diverse aliquote in base all'ammontare affrancato: da 0 a 5 milioni di euro, il 12%; da più di 5 a 10

milioni di euro, il 14%; oltre i 10 milioni di euro il 16%. I plusvalori oggetto di affrancamento si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento, ma soggiacciono al c.d. periodo di sorveglianza. Gli effetti del riallineamento vengono infatti meno in caso di realizzo dei beni materiali e immateriali oggetto dell'opzione prima dell'inizio del quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione.

L'articolo 15, commi da 10 a 12, del decreto-legge n. 185 del 2008 ha introdotto un ulteriore regime di riallineamento (c.d. speciale) che si affianca, in via alternativa, a quello dell'articolo 176, comma 2-ter del TUIR e, in parte, si sovrappone. Esso non è applicabile alle immobilizzazioni materiali, ma consente il riconoscimento, in tutto o in parte, dei maggiori valori fiscali, dell'avviamento, dei marchi d'impresa e delle altre attività immateriali, inclusi gli oneri pluriennali fiscalmente ammortizzabili, nonché delle attività diverse da quelle indicate nel comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR (rimanenze di magazzino, titoli immobilizzati e non, crediti). L'imposta sostitutiva è pari al 16% dell'ammontare che si intende affrancare (20% nel caso di affrancamento del valore dei crediti) e consente l'ammortamento dei plusvalori affrancati a titolo di avviamento e marchi in misura non superiore a un quinto in luogo di un diciottesimo (misura ordinariamente disposta dall'art. 103 del TUIR).

Un'ulteriore ipotesi di riallineamento è disciplinata, poi, dallo stesso articolo 15 del citato decreto-legge n. 185 del 2008, ai commi da 1 a 9, e concerne la disciplina di **riallineamento volontario** delle divergenze emergenti nel passaggio dai principi contabili nazionali ai principi contabili internazionali o di variazioni di principi contabili IAS/IFRS. In tal caso, il riallineamento è consentito relativamente alla totalità delle divergenze positive o negative emergenti in sede di *first time adoption* (FTA) – c.d. riallineamento a saldo globale – ovvero limitatamente a divergenze relative a singole fattispecie – c.d. riallineamento per singole fattispecie.

Nel caso di riallineamento a saldo globale qualora la somma algebrica delle divergenze sia: (i) positiva, la stessa va assoggettata a tassazione con aliquota ordinaria, separatamente dall'imponibile complessivo; (ii) negativa, la relativa deduzione concorre, per quote costanti, alla formazione del reddito per cinque periodi d'imposta. Nel caso di riallineamento per singole fattispecie si applica un'imposta sostitutiva dell'Ires, dell'Irap e di eventuali addizionali nella misura del 16% sul saldo positivo. Il saldo negativo, viceversa, non è deducibile.

L'articolo 7-bis del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 (introdotto dall'art. 19-quater del decreto-legge n. 22 del 2019) ha esteso tale regime di riallineamento anche al caso di passaggio dai principi contabili internazionali ai principi contabili nazionali.

Con le norme in esame si conferisce al Governo la delega **per uniformare i trattamenti fiscali di tali regimi di riallineamento**, rinviando ai decreti legislativi delegati l'individuazione delle nuove regole.

Al riguardo l'esecutivo rileva che il sistema vigente consente l'opzione per il riallineamento a saldo globale in occasione delle variazioni di principi contabili solo a quei soggetti che in sede di prima adozione hanno già eliminato la totalità delle

differenze positive e negative esercitando la medesima opzione nel passaggio agli IAS e viceversa; tale previsione, secondo il Governo, è penalizzante per le imprese che nel passaggio ai nuovi principi presentano un saldo negativo e, non avendo fruito in passato della possibilità di riallineare a saldi globali, non potrebbero ora fruire di tale tipologia di riallineamento, e cioè del metodo di riallineamento globale, che, diversamente dal riallineamento per singole fattispecie (sempre ammesso), consentirebbe di dare rilevanza fiscale a tale saldo negativo *pro rata temporis* evitando, così, di dover gestire un oneroso doppio binario civilistico-fiscale. Inoltre si rileva che le norme vigenti non disciplinano il passaggio delle microimprese dal regime di derivazione giuridica a quello di derivazione rafforzata, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 83 del TUIR dall'articolo 8, comma 1, del decreto-legge n. 73 del 2022, che ha escluso da quest'ultimo regime soltanto le dette imprese che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma abbreviata.

Il Governo nella Relazione chiarisce inoltre l'intento di **limitare i possibili arbitraggi** tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti, da effettuarsi con l'esclusione o la limitazione dei casi in cui le imprese possono scegliere i beni per i quali effettuare l'affrancamento.

La **lettera c)** individua i criteri direttivi per la revisione della disciplina di **deducibilità degli interessi passivi**, anche attraverso l'introduzione di apposite **franchigie**. È rilevata dalla norma l'esigenza di **contrastare l'erosione della base imponibile realizzata dai gruppi societari transnazionali**.

Secondo quanto riferito dalla Relazione illustrativa tale erosione si realizza principalmente attraverso la sovracapitalizzazione delle società del gruppo residenti in Paesi a fiscalità più mite e la sottocapitalizzazione di quelle residenti in Paesi ad alta fiscalità.

Il decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142 ha recepito le Direttive UE n. 1164 del 2016, detta anche ATAD 1 (*anti tax avoidance directive*), e la Direttiva UE n. 2017/952, afferente i disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi (direttiva ATAD 2), sostituendo, tra l'altro, la disciplina di deducibilità degli interessi passivi, contenuta nell'articolo 96 del TUIR, con un nuovo testo allineato alle indicazioni contenute nella Direttiva.

In sintesi, il TUIR prevede che gli interessi passivi e gli oneri assimilati siano deducibili sino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati e, per **l'eccedenza**, nel **limite** dell'ammontare risultante dalla somma tra: il **30 per cento del risultato operativo lordo – ROL** della gestione caratteristica del periodo d'imposta e il **30 per cento del ROL** riportato da periodi d'imposta precedenti (articolo 96, commi 1 e 2).

L'eventuale eccedenza degli interessi passivi netti rispetto a tale limite è indeducibile, ma può essere portata in diminuzione dal reddito dei periodi

successivi fino a concorrenza del ROL dei suddetti periodi, se e nei limiti in cui in tali periodi l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati di competenza eccedenti gli interessi attivi e proventi assimilati sia inferiore al 30 % del risultato operativo lordo di competenza: in sostanza, per interessi passivi indeducibili possono essere "riportati" negli esercizi successivi a patto che il ROL sia capiente (comma 5).

Simmetricamente, la quota di ROL non utilizzata in un determinato periodo di imposta per la deduzione degli interessi passivi può essere portata ad incremento del ROL dei successivi periodi di imposta (comma 7).

La definizione del ROL operata nel comma 4 è stata modificata recependo le indicazioni contenute nella Direttiva ATAD.

In precedenza si faceva riferimento al cd. ROL civilistico, determinato sulla base della differenza tra il valore e i costi della produzione di cui al comma 1, lett. a) e b), dell'art. 2425 c.c., con esclusione delle voci 10, lett. a) e b) - relative, rispettivamente, all'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali - nonché dei canoni di leasing (capitale e oneri finanziari) di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

A partire dal 2019 il ROL deve essere, invece, calcolato nella sua dimensione fiscale, ovvero assumendo le singole voci nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito d'impresa.

A tal fine vanno considerati i costi e i ricavi classificabili nelle voci A) e B) del valore della produzione ai sensi dell'art. 2425 c. c., con esclusione degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali e dei canoni di leasing dei beni strumentali.

In sostanza, per effetto del recepimento delle norme ATAD le voci che compongono il ROL sono assunte in misura pari al loro valore rilevante ai fini delle disposizioni in materia di determinazione del reddito d'impresa. Ciò comporta che, nel caso di componenti positivi/negativi di reddito per i quali il periodo di imposta di contabilizzazione non coincide con il periodo d'imposta di rilevanza fiscale, i valori rilevanti sono quelli previsti dalla normativa fiscale.

Tali disposizioni si applicano, indipendentemente dal volume d'affari conseguito a società di capitali, società cooperative e di mutua assicurazione, società consortili, residenti nel territorio dello Stato; enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, residenti nel territorio dello Stato; società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti, relativamente alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

La **lettera d)** prevede il **riordino** del regime di **compensazione delle perdite** fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti a **operazioni straordinarie o al consolidato fiscale**, individuando criteri specifici di delega.

Al **numero 1)** della **lettera d)** si stabilisce, quale criterio di delega, la **modifica del regime delle perdite nel consolidato nazionale** al fine di

evitare le complessità derivanti dalla attribuzione di quelle non utilizzate dalla consolidante **all'atto dell'interruzione o revoca della tassazione di gruppo**.

Gli istituti del consolidato nazionale e del consolidato mondiale prevedono, per il gruppo di imprese, la determinazione in capo alla società o ente consolidante di un reddito complessivo globale (consolidato nazionale) o di un'unica base imponibile (consolidato mondiale), su opzione facoltativa delle società partecipanti (articoli da 117 a 142 TUIR).

Il **consolidato nazionale** non obbliga al consolidamento di tutto il gruppo: l'opzione può essere esercitata anche soltanto da alcune delle società del gruppo. Inoltre, l'esercizio dell'opzione va effettuato congiuntamente da ciascuna controllata e dall'ente o società controllante. Si hanno, pertanto, tante opzioni a coppia quante sono le società controllate che esercitano la facoltà. Il soggetto consolidante deve presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato e calcolare il reddito complessivo globale che è pari alla somma algebrica dei redditi complessivi netti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione, assunti per l'intero importo, indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al consolidante.

L'opzione per il **consolidato mondiale** consente alle società di capitali e agli enti commerciali di includere nella propria base imponibile, indipendentemente dalla distribuzione, i redditi di tutte le proprie controllate non residenti. L'imputazione dei risultati positivi e negativi avviene per la quota parte corrispondente alla percentuale di partecipazione agli utili, tenendo conto della demoltiplicazione determinata dalla catena societaria di controllo.

Nel caso di interruzione della **tassazione di gruppo** prima del compimento del triennio, l'articolo 124, comma 4, del TUIR prevede che le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante. In alternativa, le società aderenti al regime di tassazione di gruppo possono optare per l'attribuzione di tali perdite alle società che le hanno prodotte, al netto di quelle utilizzate, e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo, secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati.

Le medesime disposizioni si applicano in ipotesi di revoca del regime di **consolidato**, ai sensi dell'articolo 125 del TUIR che espressamente richiama l'articolo 124, comma 4, del TUIR.

Il criterio utilizzato per l'attribuzione delle perdite residue, in caso di interruzione anticipata o di revoca della tassazione di gruppo, è comunicato preventivamente all'Agenzia delle entrate all'atto della comunicazione dell'esercizio dell'opzione.

L'articolo 7-*quater* del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 ha novellato l'articolo 117, comma 3, del TUIR introducendo, in luogo della comunicazione del rinnovo dell'opzione, il suo rinnovo tacito al termine di ciascun triennio per un altro triennio, salvo revoca della stessa da manifestare con le medesime modalità e termini previsti per la comunicazione dell'opzione. Ai sensi del medesimo articolo 117, comma 3, del TUIR, in caso di rinnovo tacito dell'opzione, la società o l'ente controllante può modificare il criterio utilizzato, ai sensi dell'articolo 124, comma 4, del TUIR per l'eventuale attribuzione delle perdite residue, in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di revoca dell'opzione, comunicandolo nella



dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende rinnovare l'opzione.

L'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 2/E del 26 gennaio 2018](#) ha fornito indicazioni su due particolari fattispecie relative all'utilizzo delle perdite da parte dei soggetti aderenti al consolidato nazionale e, in particolare: le modalità di utilizzo in accertamento delle perdite **anteriori al consolidato** e il criterio di attribuzione delle perdite in caso di interruzione o di **revoca** del consolidato.

Al riguardo il Governo chiarisce che, introducendo detto criterio direttivo si intende prevedere, per la determinazione del reddito consolidato, un regime di **trasferimento globale delle perdite** di un esercizio conseguite dalle singole società aderenti al consolidato, in misura non eccedente la somma dei redditi dello stesso esercizio complessivamente realizzati dalle altre società aderenti allo stesso consolidato fiscale, in modo da evitare la gestione delle eccedenze di perdite in capo al soggetto consolidante.

Il numero 2) della **lettera d)** dispone che nell'esercizio della delega si proceda alla tendenziale **omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali**.

Il successivo numero 3) prevede la **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; prevede inoltre la **revisione del limite quantitativo** attualmente rappresentato dal **valore del patrimonio netto** e della nozione di **modifica dell'attività principale esercitata**.

Scopo della norma, come chiarito dal Governo nella Relazione illustrativa, è modificare le norme che a legislazione vigente **limitano le compensazioni intersoggettive tra utili e perdite** realizzate **nell'ambito di alcune operazioni**, anche straordinarie (fusioni, scissioni, trasferimento del controllo della società dotata di perdite fiscali, opzione per la tassazione consolidata).

Come rammentato dall'esecutivo, il TUIR reca diverse norme che limitano le compensazioni intersoggettive di perdite e, in particolare, rilevano in questa sede:

- gli articoli 172, comma 7, e 173, comma 10, che limitano, rispettivamente, il riporto delle perdite in occasione di fusione o di scissione; le norme in tema di regime fiscale delle **perdite** nel caso di **fusioni e scissioni** dispongono che le perdite possano essere portate in diminuzione del reddito imponibile per l'ammontare non eccedente il **patrimonio netto societario**;

- l'articolo 84, comma 3, che limita il riporto delle perdite nel caso sia trasferito il controllo della società dotata di perdite fiscali e ne sia **modificata l'attività**;
- l'articolo 118, comma 2, che preclude l'utilizzo in riduzione del reddito complessivo globale delle perdite realizzate dalle società aderenti alla tassazione consolidata prima dell'inizio di tale tassazione (vedi *supra*).

A parere del Governo la finalità comune delle norme è evitare il cd. *commercio di bare fiscali*, vale a dire il fenomeno consistente nel predisporre le condizioni per effetto delle quali è possibile la compensazione delle perdite fiscali riportabili tra società caratterizzate da una redditività fortemente negativa - e la cui attività d'impresa ha subito un fortissimo ridimensionamento - con i redditi imponibili positivi di diverse società. Rileva l'esecutivo che tale effetto è precluso con disposizioni di contenuto non omogeneo e che appare necessario evitare la penalizzazione delle perdite conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario.

Con il successivo **numero 4)** si prevede che venga definita la nozione di **perdite finali** ai fini del loro riconoscimento, secondo i principi espressi dalla **giurisprudenza eurounitaria**.

Il Governo al riguardo chiarisce che l'introduzione di tale definizione intende armonizzare la normativa interna con l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia che, più volte chiamata a pronunciarsi sul tema (sentenza *Marks & Spencer* del 13 dicembre 2005, resa nella causa C-446/03) ha individuato le condizioni da soddisfare in base alle quali le Autorità fiscali sono tenute a ritenere che le **perdite di una società controllata non residente siano definitive** e, quindi, **deducibili** dal reddito della società controllante residente.

La **lettera e)** prevede di **sistematizzare e razionalizzare la disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento**.

Il criterio di delega fa esplicito riferimento alle **partecipazioni detenute nelle holding**, nel rispetto dei relativi principi vigenti di neutralità fiscale e di **valutazione delle azioni** o quote ricevute dal conferente, in base alla **corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla conferitaria per effetto del conferimento**.

Come chiarisce la Relazione illustrativa, viene affidato al legislatore delegato il compito di modificare le norme che regolano la disciplina dei conferimenti di azienda di cui all'articolo 176 del TUIR e degli **scambi di partecipazioni mediante conferimento di cui all'articolo 177**.

In particolare, in relazione a questa seconda fattispecie, il criterio direttivo si riferisce espressamente al caso in cui oggetto del conferimento è la

partecipazione in una società *holding*, per il quale il comma 2-*bis* del citato articolo 177 detta condizioni particolari di applicazione della normativa.

La nozione di scambio di partecipazioni è contenuta nella **direttiva 2009/133/Ce del Consiglio, del 19 ottobre 2009**, che qualifica come scambio di azioni l'operazione mediante la quale una società acquisisce nel capitale sociale di un'altra società una partecipazione il cui effetto sia quello di conferire la maggioranza dei diritti di voto di questa società o, se dispone già di tale maggioranza, acquisisce un'ulteriore partecipazione, in cambio dell'assegnazione ai soci di quest'ultima, in contropartita dei loro titoli, di titoli rappresentativi del capitale sociale della prima società ed eventualmente di un saldo in contanti che non superi il 10 per cento del valore nominale o, in mancanza del valore nominale, della parità contabile dei titoli assegnati in cambio (articolo 2, comma 1, lettera *e*) della direttiva).

L'articolo 177 del TUIR disciplina la realizzazione mediante permuta (comma 1) e mediante conferimento (comma 2).

In base al comma 2 le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società (ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, del codice civile) ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo, sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

Con specifico riferimento alla disciplina dello scambio di partecipazioni attuato mediante conferimento (come chiarito nella [Risoluzione n. 43 del 2017 dell'Agenzia delle entrate](#)) tale disposizione, pur non prevedendo un regime di neutralità fiscale delle operazioni di conferimento rientranti nel relativo ambito di applicazione, definisce un criterio per la valutazione della azioni o delle quote ricevute dal conferente in relazione esclusivamente alla contabilizzazione dell'operazione effettuata dalla società conferitaria. In altri termini, in applicazione del principio della "neutralità indotta", nel caso di conferimento è possibile non fare emergere alcuna plusvalenza imponibile, qualora il valore di iscrizione della partecipazione e, pertanto, l'incremento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria, riconducibile al singolo conferimento, risulti pari all'ultimo valore fiscale – presso ciascun soggetto conferente – della partecipazione conferita. Si tratta del regime del "realizzo controllato", che fa dipendere i suoi effetti, sul piano fiscale, dal comportamento contabile adottato dalla società conferitaria.

Il successivo **comma 2-*bis* all'articolo 177** prevede che, se la società conferitaria non acquisisce il controllo di una società, né incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo, si applica comunque il regime del cd. realizzo controllato, al ricorrere congiuntamente delle due seguenti condizioni:

- le partecipazioni conferite rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento, ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;

- le partecipazioni sono **conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente**. Per i conferimenti di partecipazioni detenute in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni (cd. **holding**), le predette percentuali si riferiscono a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, secondo la definizione rilevante ai fini del TUIR. Esse si determinano, relativamente al conferente, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.

Ai fini dell'applicazione della disciplina dell'esonero delle plusvalenze (citato articolo 87 TUIR), la condizione dell'ininterrotto possesso decorre dal primo giorno del sessantesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione dell'avvenuta cessione delle partecipazioni conferite, in luogo del dodicesimo. Si considerano cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente.

Il Governo rileva che la disposizione del comma 2-*bis* richiede, in particolare, che le percentuali minime si riferiscano a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale e si determinino, relativamente al conferente, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa. A parere dell'Esecutivo, con la revisione della disciplina si intende ovviare all'attuale interpretazione della norma, per cui la demoltiplicazione si applica anche alle società operative di secondo livello, per cui la presenza di una sola partecipazione in una società operativa sotto soglia preclude la fruizione del regime di realizzo controllato. Viene comunque chiarito che devono essere rispettati il principio di neutralità fiscale sotteso ai conferimenti di azienda e il principio del c.d. realizzo controllato, tipico degli scambi di partecipazione mediante conferimento.

La **lettera f)** intende introdurre un **regime speciale**, in caso di passaggio dei beni **dall'attività commerciale a quella non commerciale** (e viceversa) per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tali attività, in conformità alle disposizioni in materia di **Terzo Settore** (attuazione della legge 6 giugno 2016, n. 106).

Il Governo, nella Relazione illustrativa, chiarisce che l'intento del criterio di delega è di introdurre norme volte ad attenuare il carico impositivo che potrebbe emergere a fronte dell'ingresso dell'ente o di un suo ramo nell'ambito applicativo della disciplina fiscale del terzo settore. In particolare, per gli enti di natura non commerciale che svolgono attività commerciali l'ingresso nel terzo settore è suscettibile di mutare la qualifica fiscale dell'attività svolta e trasformarla in non commerciale, al momento dell'applicazione dei nuovi criteri di cui all'articolo 79 del d.lgs. n. 117 del 2017 (codice del terzo settore) che in estrema sintesi individua quali attività

sono considerate commerciali e non (requisito legato principalmente ai ricavi e alla natura dell'attività) e ne disciplina gli effetti fiscali.

Il Governo rileva che a fronte di tale mutamento non verrebbe modificata la natura fiscale dell'ente, ma si determinerebbe ai fini Ires e Iva la produzione di effetti fiscali, legati alla fuoriuscita dal regime d'impresa dei beni prima dedicati all'attività commerciale. L'esecutivo chiarisce che il mutamento della qualificazione fiscale dell'attività potrebbe determinare l'emersione di plusvalenze imponibili e l'assoggettamento dell'operazione ad Iva, anche in mancanza di un trasferimento o di una cessione dei beni utilizzati nell'attività. L'esecutivo nella Relazione rammenta che la disciplina in tema di ONLUS aveva previsto la possibilità di applicare una imposta sostitutiva sui plusvalori latenti dei beni impiegati nelle attività commerciali degli enti trasformati in non commerciali in conseguenza della disciplina in questione. (articolo 9 del d. lgs. n. 460, del 1997).

La **lettera g)** prevede criteri direttivi per la **razionalizzazione in materia di qualificazione fiscale interna delle entità estere**, prendendo in considerazione anche la loro qualificazione di **entità fiscalmente trasparente**, ovvero **opaca**, operata dalla pertinente legislazione dello Stato o territorio di localizzazione.

In linea generale, la qualificazione tributaria delle società di persone residenti in Italia è di entità *trasparenti*: il reddito generato dalla società viene assoggettato a tassazione dai soci stessi. Diversamente, le **società non residenti** nel territorio dello Stato (sia di capitali che di persone) sono considerate *opache* in quanto rientrano tra i contribuenti assoggettati a Ires ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera d) del TUIR. Da tale qualificazione discende quindi una diversa qualificazione dei redditi percepiti da parte di enti non residenti a seconda della percezione da parte di persona fisica (reddito di capitale) o società di capitali (reddito di impresa).

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella [circolare 9/E del 2015](#), la principale conseguenza è che il reddito che il residente italiano ritrae dalla partecipazione in detta società assume rilevanza, ai fini fiscali, solo al momento della distribuzione. Tale reddito viene tassato in Italia come reddito di capitale, oppure concorre alla formazione del reddito d'impresa se percepito da un soggetto Ires o da un soggetto Irpef in regime di impresa. In ogni caso la tassazione avviene in ossequio al principio di cassa. Si verifica pertanto uno sfasamento temporale tra il momento in cui il reddito viene imputato e tassato in capo al socio italiano dell'entità trasparente nello Stato estero e il momento – successivo – in cui, a seguito dell'effettiva distribuzione, il reddito viene tassato in Italia. Tale circostanza si verifica anche se la legislazione estera riconosce l'entità come fiscalmente trasparente.

Le disposizioni in esame intendono delegare il Governo a revisionare la qualificazione fiscale delle entità estere, verificando – come chiarito dalla Relazione illustrativa - i casi e le condizioni in base alle quali assumere, anche ai fini fiscali interni, la qualificazione fiscale della entità estera, sulla base della legislazione del Paese ove la stessa è residente o è costituita.

Il Governo al riguardo rileva che una ulteriore conseguenza di tale disallineamento tra le due legislazioni è data dalla circostanza che il reddito prodotto dalla entità estera può non essere assoggettato a tassazione né all'estero né in Italia per la quota parte attribuibile al socio residente, soprattutto qualora le attività della entità estera non configurino una stabile organizzazione nella prospettiva del suo Stato di residenza o di localizzazione. Ciò può comportare l'attivazione della disciplina di contrasto ai disallineamenti da ibridi. Si intende dunque rimuovere tale criticità anche mediante l'eventuale adeguamento della qualificazione fiscale interna della entità estera (*i.e.* entità fiscalmente trasparente o fiscalmente opaca) in dipendenza della corrispondente qualificazione adottata dal suo Stato di costituzione o di residenza fiscale.

## Articolo 7

### *(Razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette)*

L'articolo 7 reca i seguenti **principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'IVA**: ridefinizione dei **presupposti** dell'imposta in modo da renderli più aderenti alla normativa dell'Unione europea; revisione della disciplina delle **operazioni esenti**; razionalizzazione del numero e della misura delle **aliquote IVA**; revisione della disciplina della **detrazione**; riduzione dell'aliquota dell'IVA all'**importazione di opere d'arte**; razionalizzazione della disciplina del **gruppo IVA**; razionalizzazione della disciplina IVA degli **enti del Terzo settore**.

In particolare, il **comma 1** stabilisce che, nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1, il Governo osservi i seguenti **principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA)**:

- ridefinire i **presupposti** dell'imposta al fine di renderli più aderenti alla normativa dell'Unione europea.

L'IVA è una **imposta armonizzata** a livello europeo (articolo 113 del [Trattato sul funzionamento dell'Unione europea](#) - TFUE), disciplinata dalla cosiddetta direttiva IVA ([direttiva 2006/112/CE](#)), che ha istituito il **Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto**. L'UE coordina e armonizza la legislazione sull'IVA e le accise al fine di assicurare che le variazioni nelle aliquote e nei sistemi di tassazione non alterino la concorrenza tra le imprese europee.

Gli Stati membri applicano, nell'ambito del regime IVA, un'**aliquota normale non inferiore al 15 per cento** (articolo 97 della direttiva IVA). È invece limitata la possibilità di applicare **aliquote ridotte**, al fine di evitarne la proliferazione. L'articolo 98, par. 1, c. 1, prevede infatti che **possano essere applicate un massimo di due aliquote ridotte** (fissate ad una percentuale della base imponibile che **non può essere inferiore al 5 per cento**) unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi elencate nell'Allegato III della direttiva<sup>1</sup>, per un limite massimo di 24 punti (categorie) tra quelli ivi indicati.

<sup>1</sup> L'elenco contenuto nell'Allegato III è stato aggiornato con la [direttiva \(UE\) 2022/542](#) al fine di contribuire al perseguimento delle priorità politiche dell'UE, con particolare riferimento alle transizioni gemelle (digitale e ecologica) e alla resilienza sanitaria. Così, nell'elenco di beni e servizi a cui possono essere applicate le agevolazioni appaiono: i servizi di accesso a Internet, per intervenire sulla bassa copertura e promuoverne lo sviluppo (punto 8); i pannelli solari (punto 10-*quater*); le biciclette, comprese quelle elettriche (punto n. 25); i servizi di riciclaggio dei rifiuti considerati beni e servizi rispettosi dell'ambiente (punto n. 18); beni e servizi che favoriscono finalità di politica sociale e culturale specifiche (punto 6-8); il trasporto di passeggeri e di beni al seguito. Si veda, per maggiori dettagli, la Nota predisposta in merito dal Servizio studi del Senato della Repubblica ([Nota su atti dell'Unione europea n.100](#), XVIII Legislatura).

Un'aliquota **inferiore al minimo del 5 per cento**<sup>2</sup> può, invece, essere applicata a un massimo di sette punti (categorie) del medesimo Allegato III.

La direttiva stabilisce altresì che gli Stati membri che al 1° gennaio 2021 applicavano aliquote inferiori al minimo del 5 per cento a una quantità maggiore di beni o prestazione di servizi rispetto a quella attualmente consentita (più di sette punti dell'Allegato) dovranno adeguarsi al limite massimo sopra menzionato entro il 1° gennaio 2032 (articolo 98, par. 2, c. 4).

L'articolo 105-ter autorizza altresì gli Stati membri che, al 1° gennaio 2021, applicavano aliquote ridotte (non inferiori al minimo del 5 per cento) alle operazioni relative all'edilizia abitativa che non rientrano nell'ambito di una politica sociale ad applicarvi aliquote ridotte purché, a decorrere dal 1° gennaio 2042, non inferiori al 12 per cento.

In Italia l'**aliquota ordinaria** è determinata nella misura del **22 per cento**. L'ordinamento prevede inoltre **due aliquote ridotte** (di cui alla Tabella A allegata al [D.P.R. n. 633 del 1972](#)): una al **10 per cento** (che si applica, ad esempio, alle forniture di energia elettrica e gas - Tabella A, parte III del D.P.R. n. 633 del 1972) e una al **5 per cento** (che si applica, ad esempio, su alcuni prodotti alimentari e sulla cessione di beni ritenuti necessari per contrastare l'emergenza da Covid-19 - Tabella A, parte II-bis del D.P.R. n. 633 del 1972). Resta in vigore fino all'introduzione del regime definitivo previsto dalla direttiva IVA, infine, l'**aliquota minima al 4 per cento** (che si applica sui prodotti di primaria importanza quali, ad esempio, gli alimenti - Tabella A, parte II del D.P.R. n. 633 del 1972).

Si segnala inoltre che è ancora pendente la proposta di direttiva del Consiglio [COM/2018/329](#) final che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di misure tecniche dettagliate per il funzionamento del sistema dell'IVA definitivo per l'imposizione degli scambi tra Stati membri.

Per approfondimenti si rinvia alla relativa [nota](#) del Servizio studi del Parlamento europeo.

Secondo le stime presentate nella [Relazione sulla evasione fiscale e contributiva](#) allegata alla NADEF 2022, nell'intervallo 2017-2019 l'IVA è **la seconda imposta maggiormente evasa in Italia** (dopo l'IRPEF sul lavoro autonomo e sull'impresa) con un **gap medio stimato pari a 31,7 miliardi** di euro. A partire dal 2018, tuttavia, il *gap* appare in costante riduzione, come confermato dalla stima preliminare relativa all'anno 2020 di 23,1 miliardi di euro.

Secondo uno studio realizzato dalla Commissione europea ([Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report](#)) in termini assoluti nel 2017 l'**Italia a livello europeo** continua a registrare **il maggior ammontare di IVA mancante** (circa 33,6 miliardi di euro) di tutti i Paesi membri

---

<sup>2</sup> Si tratta di beni e servizi destinati a coprire esigenze di base, collegate quindi a prodotti alimentari, acqua, medicinali, prodotti farmaceutici o sanitari o per l'igiene, il trasporto di persone e taluni beni culturali. Vi rientrano anche, in ossequio agli impegni ambientali assunti dall'Unione, i pannelli solari.



EU, seguita da Germania (25 miliardi) e Regno Unito (19 miliardi) (**totale evasione EU:137 miliardi**).

Si segnala, inoltre, che la Corte di giustizia, nella propria [giurisprudenza](#) in materia di disciplina IVA, ha messo in luce i seguenti principi:

- **neutralità del sistema delle detrazioni**, che deve essere inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta, garantendo così la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche (tra le altre, causa [C-332/15](#));
- necessità, ai fini della detrazione, della sussistenza di un **nesso diretto** ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle (causa [C-459/17](#));
- determinazione delle **sanzioni**. Pur rimessa in linea di principio alla discrezionalità del singolo Stato, deve essere operata in modo razionale e, quindi, prevedere una cornice edittale proporzionata (causa [C-935/19](#)).

Nella relazione illustrativa, il Governo chiarisce che tale criterio direttivo tiene conto della necessità di ridefinire i presupposti dell'imposta per **eliminare gli elementi di disallineamento** presenti nella normativa nazionale rispetto alle definizioni recate dalla [Direttiva 2006/112/CE](#) (Direttiva IVA), che sono emersi anche a seguito dei criteri elaborati dalla Corte di Giustizia. Tali discrasie, a volte superate attraverso interpretazioni relative a fattispecie specifiche orientate al diritto dell'Unione europea, hanno generato incertezze applicative per il cui superamento si rende necessario un intervento sistematico di carattere normativo. Il Governo fornisce alcuni esempi di tali disallineamenti, che possono ravvisarsi nella definizione del presupposto territoriale dell'imposta per le cessioni di beni, atteso che l'articolo 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 tratta unitariamente le cessioni di beni con trasporto e quelle senza trasporto, diversamente da quanto previsto dall'articolo 32 della Direttiva IVA, che disciplina distintamente le due fattispecie. Anche per quanto riguarda la definizione del presupposto oggettivo dell'IVA, rappresentato dalla cessione di beni, potrebbe attuarsi una più fedele trasposizione normativa armonizzata, valorizzando il concetto economico sostanziale rispetto a quello giuridico proprio del nostro ordinamento;

- rivedere le disposizioni che disciplinano le **operazioni esenti**, anche individuando le operazioni per le quali i contribuenti possono optare per l'imponibilità, in linea con i criteri posti dalla normativa dell'Unione europea.

Nella relazione illustrativa, il Governo chiarisce che la revisione prevista da tale criterio, che dovrà necessariamente essere in linea con la normativa dell'Unione europea come interpretata dalla Corte di Giustizia, consentirà di meglio definire le **ipotesi esenti**, quali, ad esempio, quelle del **settore immobiliare**. Questo settore, in particolare, risulta attualmente caratterizzato da una normativa

complessa che distingue il regime fiscale applicabile in ragione della natura strumentale o abitativa degli immobili e della tipologia degli operatori. Il regime fiscale prevede, quale regola generale per le cessioni e le locazioni di fabbricati, l'esenzione IVA con la previsione di numerose deroghe. L'imponibilità, ad esempio, è prevista, in via obbligatoria, per le cessioni di fabbricati abitativi e strumentali effettuate entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o di ristrutturazione dalle imprese che hanno realizzato i lavori, e, in via opzionale, per le cessioni di fabbricati abitativi effettuate oltre il quinquennio dalle medesime imprese, nonché per quelle di fabbricati strumentali da chiunque effettuate. L'opzione per l'imponibilità è riconosciuta, altresì, nel campo delle locazioni, alle imprese che hanno costruito o ristrutturato gli immobili abitativi o alle imprese che destinano i fabbricati ad alloggi sociali, nonché in qualsiasi caso alle imprese che locano fabbricati strumentali. In attuazione del criterio di delega sarebbe, quindi, possibile operare una profonda rivisitazione della materia conferendole maggiore coerenza e organicità.

- razionalizzare il **numero e la misura delle aliquote IVA** secondo i criteri posti dalla normativa dell'Unione europea, al fine di prevedere una **tendenziale omogeneizzazione del trattamento IVA** per i beni e servizi simili, anche individuati mediante il richiamo alla nomenclatura combinata o alla classificazione statistica, meritevoli di agevolazione in quanto destinati a soddisfare le esigenze di maggior rilevanza sociale;

Per una illustrazione della attuale struttura di aliquote IVA, si veda il box precedente.

Nella relazione illustrativa, il Governo chiarisce che qualora tale intervento comporti una revisione della misura delle aliquote – attualmente, come richiamato sopra, stabilite nella misura del 22 per cento, per l'aliquota ordinaria, e del 4, 5 e 10 per cento, per le aliquote ridotte – eventuali aliquote ridotte potranno essere applicate in linea con le norme della Direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla recente Direttiva 2022/542/UE. Potranno, pertanto, essere previste due aliquote ridotte non inferiori al 5 per cento, una aliquota ridotta inferiore a tale misura e anche una cosiddetta “aliquota zero”, vale a dire una esenzione con diritto a detrazione. Il trattamento agevolato potrà essere previsto solo per le categorie di beni e i servizi che sono elencate nell'allegato III della medesima Direttiva 2006/112/CE e in un numero limitato di casi, stabiliti, per quanto riguarda l'applicazione di aliquote non inferiori al 5 per cento, in un massimo di 24 categorie dell'allegato III, e, per quanto riguarda l'applicazione di aliquote inferiori a tale percentuale, in un massimo di 7 categorie dell'allegato III. Nei limiti indicati possono, inoltre, essere applicate aliquote ridotte, a particolari condizioni, anche alle cessioni di abitazioni non comprese nelle categorie dell'allegato III.

Il criterio di delega, in linea con le motivazioni di interesse sociale poste a vantaggio dei consumatori finali e con le finalità di interesse generale che hanno

portato alla individuazione delle categorie di beni e servizi che, secondo la Direttiva IVA, possono essere assoggettate ad aliquote ridotte, pone l'attenzione sui beni e servizi meritevoli di agevolazione in quanto destinati a soddisfare le esigenze di maggior rilevanza sociale. In base al criterio di delega, il legislatore delegato, qualora lo ritenga opportuno, potrà individuare i beni e i servizi ai quali applicare aliquote IVA agevolate mediante il richiamo alla nomenclatura combinata o alla classificazione statistica, così come previsto dall'articolo 98, paragrafo 4 della Direttiva IVA.

- rivedere la disciplina della detrazione per:
  - consentire ai soggetti passivi di rendere la detrazione **maggiormente aderente all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi** impiegati ai fini delle operazioni soggette all'imposta, prevedendo, in particolare, la facoltà di applicare il *pro-rata* di detraibilità ai soli beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni che non danno tale diritto;
  - armonizzare i **criteri di detraibilità** dell'imposta relativa ai fabbricati a quelli della normativa dell'Unione europea;
  - prevedere che, in relazione ai beni e 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;

Nella relazione illustrativa, il Governo specifica che (numero 1) è previsto che sia consentito 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. Viene, pertanto, modificato il criterio del pro-rata generale, in base al quale la ridotta percentuale forfettaria di detraibilità si applica a tutti gli acquisti e alle importazioni effettuate da un soggetto passivo che svolge sistematicamente sia attività imponibili che attività esenti, attualmente previsto in via obbligatoria dall'ordinamento nazionale (articolo 19, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972), anche se esso è risultato conforme alla Direttiva IVA, come confermato dalla Corte di Giustizia ([sentenza del 14 dicembre 2016, causa C-378/15](#)), in virtù della possibilità, accordata agli Stati membri, di autorizzare o obbligare il soggetto passivo a operare la detrazione secondo la regola della percentuale di detrazione relativamente a tutti i beni e servizi acquistati (articolo 173, paragrafo 2, lettera c) della Direttiva IVA). Per effetto del principio di delega, al fine di consentire l'esercizio della detrazione con modalità più aderenti alla natura delle operazioni attive, verrà meno l'obbligatorietà del pro-rata generale, che potrà comunque continuare a essere applicato qualora il

contribuente lo ritenga utile, ad esempio, per esigenze di semplificazione nel calcolo dell'imposta dovuta.

Il secondo correttivo della disciplina della detrazione (numero 2), perseguendo la medesima finalità sopra evidenziata, riguarda specificamente il **settore immobiliare** nell'ambito del quale l'esercizio della detrazione è attualmente escluso (articolo 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 natura dell'operazione per la quale è utilizzato il bene o il servizio acquistato.

Infine, per quanto attiene al **termine entro cui può essere esercitata** la detrazione (numero 3), l'articolo in esame prevede che per i beni e 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. L'esercizio della delega consentirà, pertanto, ai contribuenti di detrarre l'IVA indicata sulle fatture d'acquisto relative a operazioni effettuate nell'anno precedente o nel periodo in cui la relativa imposta è diventata esigibile o in quello in cui la fattura è ricevuta.

- ridurre l'aliquota dell'**IVA all'importazione di opere d'arte**, recependo la [Direttiva n. 2022/542/UE](#) del 5 aprile 2022 del Consiglio, ed estendendo l'aliquota ridotta anche alle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione;
- razionalizzare la **disciplina del gruppo IVA** al fine di semplificare le misure previste per l'accesso e l'applicazione dell'istituto;

Come precisato dal Governo nella relazione illustrativa, tale criterio di delega prevede una revisione della disciplina del Gruppo IVA, di cui al Titolo V-bis, articoli da 70-bis a 70-duodecies, del D.P.R. n. 633 del 1972, al fine di semplificare i criteri e le condizioni per l'esercizio della relativa opzione. La normativa italiana è stata introdotta in attuazione dell'articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE che autorizza gli Stati membri, previa consultazione del Comitato IVA, a considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel proprio territorio che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici e organizzativi. Attraverso l'esercizio della delega potranno essere rivisti alcuni vincoli che l'ordinamento nazionale ha previsto per la costituzione, facoltativa, del Gruppo IVA, tra cui ad esempio il criterio "*all in, all out*", in base al quale l'opzione per la costituzione

del Gruppo IVA vincola tutti i soggetti legati da vincoli finanziari, economici e organizzativi. L'articolo in esame, nel rivedere la disciplina del Gruppo IVA potrebbe, a titolo esemplificativo, superare il suddetto principio, semplificando le procedure di accesso e di modifica del perimetro soggettivo del Gruppo IVA e consentendo, dunque, anche solo ad alcuni soggetti per i quali ricorrano i suddetti vincoli previsti dalla normativa vigente, di costituire un Gruppo IVA.

- razionalizzare la disciplina IVA degli **enti del Terzo settore**, anche al fine di semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale.

Tale razionalizzazione della disciplina in esame si rende necessaria, in primo luogo, in ragione delle modifiche introdotte dalla riforma del Terzo settore che hanno previsto l'applicazione agli enti di natura non commerciale di talune ipotesi di esclusione ed esenzione ai fini IVA, finora previste nei confronti delle Onlus (articolo 89, comma 7, lettera a) e b) del [decreto legislativo n. 117 del 2017](#) – Codice del terzo settore).

Occorre, altresì, tenere conto delle disposizioni introdotte dall'articolo 5, comma 15-quater, del [decreto-legge n. 146 del 2021](#) che – con decorrenza dal 1° gennaio 2024 (ai sensi dell'art. 1, comma 683, della [legge n. 234 del 2021](#)) – hanno modificato gli articoli 4 e 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, riconducendo nel campo di applicazione dell'IVA, in regime di esenzione, talune prestazioni di servizi e cessioni di beni rese dagli enti non profit di tipo associativo nei confronti dei propri associati e partecipanti.

In particolare, con la procedura di infrazione 2008/2010, attualmente allo stato di messa in mora complementare (C (2019) 4849 *final* 2019 del 25 luglio 2019), è stato contestato il non corretto recepimento nell'ordinamento italiano delle esenzioni di pubblico interesse, di cui all'articolo 132 della Direttiva 2006/112/CE; 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.

Ai fini dell'archiviazione della citata procedura d'infrazione, si è proceduto all'adeguamento della normativa nazionale mediante l'articolo 5, commi da 15-*quater* a 15-*sexies*, del decreto-legge n. 146 del 2021, convertito dalla legge n. 215 del 2021, che rende la disciplina IVA delle operazioni effettuate da enti non commerciali a carattere associativo conforme alle indicazioni dell'articolo 132 della Direttiva IVA prevedendo che tali operazioni siano rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sebbene in regime di esenzione.

L'entrata in vigore delle citate disposizioni è stata rinviata al 1° gennaio 2024 dall'articolo 1, comma 683, della legge n. 234 del 2021.

Per un'illustrazione della disciplina di riforma del Terzo settore, si veda il relativo [dossier](#) del Servizio studi della Camera.

Si rinvia al dossier sulla [tassazione in Italia](#) curato dai Servizi studi di Camera e Senato per ulteriori dettagli relativi all'IVA.

## **Articolo 8**

*(Principi e criteri direttivi per il graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive)*

L'**articolo 8** stabilisce principi e criteri direttivi specifici volti a realizzare il **graduato superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive**. In particolare, tale processo dovrà attuarsi in modo graduale 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**.

Il **comma 1** stabilisce che nell'esercizio della delega il Governo è tenuto ad osservare i principi e i criteri direttivi, elencati alle lettere *a)* e *b)*, per realizzare la **revisione della disciplina** dell'imposta regionale sulle attività produttive-**IRAP**.

Si ricorda che l'**imposta regionale sulle attività produttive**, disciplinata dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, è dovuta per l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Soggetti passivi sono gli esercenti attività d'impresa e lavoro autonomo, operanti sia in forma individuale che associata, gli enti non commerciali privati nonché le amministrazioni ed enti pubblici. È un tributo proprio derivato, vale a dire un tributo istituito e regolato dalla legge dello Stato, il cui gettito è attribuito alle regioni, le quali devono, pertanto, esercitare la propria autonomia impositiva entro i limiti stabiliti dalla legge statale. Il gettito dell'Irap concorre, nella misura e nelle forme stabilite dalla legge, al finanziamento del Servizio sanitario nazionale.

A tale proposito, si ricorda altresì che nel corso dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'Irpef condotta dalle Commissioni Finanze della Camera e del Senato nella XVIII legislatura, una riforma o una radicale abolizione dell'Irap è stata proposta da numerosi soggetti auditi, nell'ottica della [revisione complessiva dei redditi d'impresa](#). In particolare, è stato sottolineato come la componente soggetta a tassazione ai fini Irap risulta in sostanza essere il reddito d'impresa, i cui presupposti impositivi sono simili a quelli degli altri tributi diretti alla tassazione della ricchezza prodotta: è stato dunque affermato che, in una logica di semplificazione, si potrebbe prevedere il **superamento dell'Irap contestualmente all'introduzione di una addizionale al reddito d'impresa**, dalla quale andrebbero **esentate le imprese non dotate di autonoma organizzazione**, oggi escluse dalla tassazione Irap. L'istanza di **superamento dell'Irap** è specificamente **richiesta** nel [documento conclusivo](#) dell'indagine conoscitiva, nell'ottica di una semplificazione del sistema tributario, e all'interno di un complessivo quadro di riforma in cui valutare gli aspetti di redistribuzione del carico fiscale.

Per una ricostruzione dettagliata della disciplina dell'IRAP si rinvia alla lettura del dossier: [Elementi essenziali della tassazione in Italia](#) realizzato dai Servizi studi della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica nonché alla pagina del [sito](#) del MEF dedicata al tributo.

Recentemente, la legge di bilancio 2022 (commi 8 e 9), sempre ai fini del superamento dell'imposta in esame, ha previsto che a partire dal **2022 sono esentati dal pagamento** dall'Irap i contribuenti **persone fisiche che esercitano attività commerciali, nonché arti e professioni** di cui alle lettere *b)* e *c)* del comma 1, dell'articolo 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997.

A tale proposito sono previste specifiche forme di copertura del mancato gettito Irap in favore delle Regioni e delle Province autonome, mediante l'istituzione di apposito Fondo. Gli importi spettanti possono essere modificati, previo accordo in sede di Conferenza permanente Stato, Regioni e Province autonome, a decorrere dal 2025.

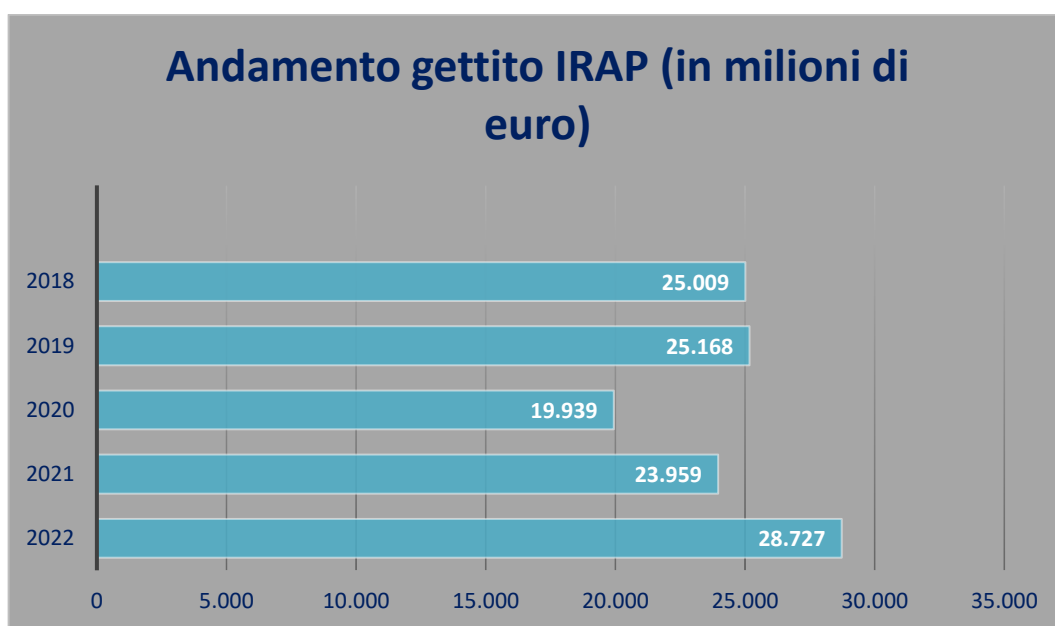
La **lettera a)**, del **comma 1**, prevede di procedere al **graduale superamento dell'imposta a partire dalle società di persone, le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.**

Nella Relazione illustrativa si chiarisce che il superamento dell'IRAP è da attuarsi in modo graduale dando priorità alle società di persone e alle associazioni tra artisti e professionisti; **in una successiva fase verrà esteso alle società di capitali.**

La norma stabilisce altresì che l'imposta dovrà essere sostituita da una **sovraimposta con base imponibile corrispondente a quella Ires** per garantire i livelli di finanziamento della spesa sanitaria.

Nello specifico viene prevista l'istituzione di una sovraimposta, in grado di assicurare un gettito in misura equivalente, determinata con le medesime regole dell'IRES, con l'esclusione del riporto delle perdite, ovvero con regole particolari per gli enti non commerciali, da ripartire tra le regioni sulle basi dei criteri vigenti in materia di IRAP.

Secondo i dati presentati dal MEF nel [Bollettino delle entrate tributarie 2022 IRAP](#) il gettito IRAP nel 2022 risulta pari a 28.727 milioni di euro (+4.768 milioni di euro, pari a +19,9%). Dai soggetti privati affluiscono 17.866 milioni di euro (+4.562 milioni di euro, pari a +34,3%) e dalle amministrazioni pubbliche 10.861 milioni di euro (+206 milioni di euro, pari a +1,9%).



Fonte: elaborazione dati MEF-Dipartimento finanze

La **lettera b)** chiarisce che l'intervento previsto alla lettera a) deve **comunque garantire il finanziamento del fabbisogno sanitario e il gettito in misura equivalente per le regioni che presentano squilibri di bilancio sanitario** ovvero per quelle che sono sottoposte a piani di rientro i quali, in base alla legislazione vigente, comportano l'applicazione, anche automatica, di aliquote IRAP maggiori di quelle minime.

La **lettera c)** prevede che il legislatore delegato è tenuto a **garantire il rispetto** dei principi e criteri direttivi generali in materia di **esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo** nonché dei principi di **manovrabilità e flessibilità dei tributi** (previsti dall'articolo 2, comma 1, lettera f), alla cui scheda si rimanda) per tutte le regioni, anche nella fase transitoria del graduale superamento dell'imposta.

A tale proposito si rammenta, in relazione al **gettito dell'IRAP** e al **finanziamento del servizio sanitario nazionale**, la differenza tra le regioni a statuto ordinario, alla cui spesa concorre lo Stato, e le regioni a statuto speciale e le province autonome che provvedono invece integralmente al finanziamento della sanità. Per le **regioni a statuto ordinario** il gettito dell'IRAP (decreto legislativo 446 del 1997 e decreto legislativo n. 68 del 2011) costituisce una delle principali entrate tributarie che, insieme al gettito dell'addizionale IRPEF e dell'accisa sulla benzina, finanzia la spesa sanitaria regionale, definita e quantificata annualmente in sede di determinazione del fabbisogno sanitario. Per la parte del finanziamento della sanità che le suddette imposte ad esso destinate non riescono a coprire, interviene il Fondo perequativo, attualmente alimentato dalla compartecipazione



regionale al gettito dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), anch'esso determinato e attribuito alle regioni annualmente. Le **regioni a statuto speciale e le province autonome**, sono destinatarie del gettito IRAP al pari delle regioni a statuto ordinario, esso tuttavia non è destinato direttamente al finanziamento del sistema sanitario. Questi enti, infatti, provvedono al finanziamento del Servizio sanitario nazionale con risorse provenienti interamente dal proprio bilancio e senza alcun onere a carico dello Stato. Fa eccezione la Regione siciliana, sola regione tra le autonomie speciali, a non finanziarie completamente i servizi di assistenza sanitaria sul proprio territorio.

Il **comma 2** stabilisce che dagli interventi normativi sopra descritti **non possono essere generati aggravii di alcun tipo sui redditi di lavoro dipendente e di pensione.**

## Articolo 8 (Altre disposizioni)

In base all'**articolo 9** il Governo, nell'esercizio della delega **di cui all'articolo 1**, può adottare uno o più decreti legislativi che mirano a:

- disciplinare i **redditi delle imprese che accedono agli istituti disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (comma 1, lettera a)**);
- rivedere il **regime delle società non operative (comma 1, lettera b)**);
- razionalizzare e **semplificare i criteri di determinazione del reddito d'impresa (comma 1, lettera c)**);
- razionalizzare gli **incentivi fiscali alle imprese (comma 1, lettera d)**);
- revisionare la **fiscalità di vantaggio alle imprese** nel rispetto della disciplina europea in materia di aiuti di Stato (**comma 1, lettera e**));
- semplificare i **regimi agevolativi per gli Enti del Terzo settore (comma 1, lettera f)**);
- razionalizzare le **misure fiscali per gli enti sportivi (comma 1, lettera g)**).

Con riferimento a questi obiettivi sono precisati specifici criteri e principi direttivi, di seguito descritti.

*Deleghe in materia di redditi delle imprese che accedono agli istituti disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (comma 1, lettera a)*)

**Il comma 1, lettera a), numeri da 1 a 3** conferisce al Governo la delega per la revisione del **sistema di imposizione dei redditi delle imprese** che accedono agli istituti disciplinati dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, di cui al [decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14](#), nonché per attribuire rilevanza, ai fini della deducibilità delle perdite sui crediti vantati nei confronti di tali imprese, all'accesso ai nuovi istituti liquidatori ovvero di risanamento previsti dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza.

In particolare, al **comma 1, lettera a), numero 1)**, in considerazione della introduzione di nuovi istituti nell'ambito del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, viene previsto un **regime di tassazione del reddito delle imprese differenziato** a seconda che l'impresa acceda a uno degli **istituti liquidatori** ovvero **di risanamento** previsti dal medesimo Codice. L'individuazione, a fini fiscali, della natura liquidatoria di una procedura va operata non sulla base della qualificazione di quest'ultima, desumibile dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, ma in funzione del fatto che da essa derivi l'estinzione dell'impresa debitrice.

Con il **comma 1, lettera a), numero 1.1**, si estendono le **modalità di determinazione del reddito** attualmente previste per le sole procedure del fallimento (liquidazione giudiziale) e della liquidazione coatta amministrativa a tutti gli istituti del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza che hanno le medesime finalità liquidatorie dell'impresa.

Come evidenzia la Relazione illustrativa, nel caso l'impresa acceda a uno degli istituti liquidatori da cui discenda l'estinzione dell'impresa debitrice, in coerenza con quanto già previsto dal TUIR per il fallimento (liquidazione giudiziale) e la liquidazione coatta amministrativa, 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.

Resta fermo, invece, ai sensi del **comma 1, lettera a), numero 1.2**, che per le imprese che accedono agli istituti del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza che non hanno finalità liquidatorie bensì di risanamento, ossia per i quali l'estinzione dell'impresa al termine della procedura non si verifica, continua ad applicarsi l'ordinaria disciplina con riguardo sia alla determinazione del reddito d'impresa sia ai relativi obblighi dichiarativi. È, inoltre, previsto, nelle procedure liquidatorie, l'adeguamento degli obblighi e degli adempimenti, inclusi quelli di carattere dichiarativo, da porre a carico delle procedure liquidatorie, anche relativamente al periodo d'imposta precedente, al fine di superare le incertezze interpretative emerse in assenza di una apposita disciplina normativa.

Il **comma 1, lettera a), numero 2)** estende agli istituti liquidatori, al concordato preventivo di qualunque tipo e all'Amministrazione straordinaria delle grandi imprese, il regime degli adempimenti attualmente previsto ai fini IVA per la liquidazione giudiziale.

Il **periodo d'imposta** è, pertanto, **interrotto alla data in cui l'impresa debitrice deposita la domanda di accesso a tali istituti**, anche ai fini dell'articolo 44 del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, con contestuale inizio di un diverso periodo d'imposta. I crediti sorti anteriormente all'apertura delle procedure sono, pertanto, compensati con i debiti d'imposta coevi.

A tutti gli istituti disciplinati dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza il **comma 1, lettera a), numero 3)**, estende l'applicazione delle disposizioni degli [articoli 88, comma 4-ter, e 101, comma 5](#), del TUIR, nonché [dell'articolo 26, commi 3-bis, 5, 5-bis e 10 -bis del D.P.R. 633 del 1972](#) e l'esclusione delle responsabilità previste dall'[articolo 14 del decreto](#)

[legislativo 18 dicembre 1997, n. 472](#) (Cessione d'azienda) e dall'articolo [2560 del codice civile](#) (Debiti relativi all'azienda ceduta).

In particolare, la legge delega interviene 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**. Detto articolo prevede l'**irrilevanza delle sopravvenienze** derivanti da **istituti** che hanno carattere **liquidatorio**, mentre per le procedure 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'ottanta per cento;
- la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica (ACE), di cui all'articolo 1, comma 4, del [decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201](#), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214;
- gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'[articolo 96](#) del citato TUIR.

La Relazione illustrativa fa osservare che la legge delega estende, inoltre, 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 Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza. A legislazione vigente, infatti, 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; qualora, invece, il debitore acceda a un istituto del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza diverso da quelli sopra menzionati, esplicitamente indicati nell'articolo 101, comma 5, del TUIR, le perdite su crediti sono deducibili secondo la regola generale, cioè solo se risultanti da elementi certi e precisi.

La legge delega interviene altresì sull'estensione agli istituti disciplinati dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza delle disposizioni recate dall'**articolo 26, commi 3-bis, 5, 5-bis e 10-bis** del [D.P.R. 633 del 1972](#), che, per le procedure concorsuali, ripristina la possibilità di esercitare il **diritto alla detrazione** da mancato pagamento - emettendo nota di credito IVA - già a partire dalla data in cui il cedente o il prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale, in luogo di dover attendere l'infruttuoso esperimento della stessa. La condizione di infruttuosità della procedura, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, permane per le procedure esecutive individuali.

Il **comma 1, lettera a), numero 4)** prevede l'introduzione della disciplina degli effetti derivanti dall'accesso delle imprese a uno dei predetti istituti (liquidatori o di risanamento) per quanto concerne il rimborso e la cessione dei crediti d'imposta maturati nel corso delle procedure e la notifica degli atti impositivi.

Per quanto concerne il rimborso e la cessione dei crediti, si prevede che nelle procedure liquidatorie tali operazioni sono possibili anche prima della chiusura della procedura (**numero 4.1**).

La Relazione illustrativa osserva che tale disposizione mira a superare le incertezze interpretative insorte al riguardo, che hanno ostacolato il recupero dei crediti fiscali da parte delle procedure e generato controversie giudiziali che hanno impedito la tempestiva chiusura dei fallimenti.

Quanto alla notifica degli atti impositivi, il relativo obbligo è posto nei confronti sia degli organi giudiziari che dell'impresa debitrice, al fine di consentire la piena attuazione del diritto di difesa (**numero 4.2**).

Secondo quanto previsto **dal comma 1, lettera a), numero 5)**, si introduce la possibilità di raggiungere un **accordo sul pagamento parziale** o dilazionato dei **tributi anche locali**, nell'ambito della composizione negoziata sotto la regia del Tribunale, in coordinamento con la disciplina in tema di transazione fiscale prevista dagli [articoli 63 e 88 del decreto legislativo n. 14 del 2019](#). Si prevede, altresì, di introdurre analoga disciplina per l'istituto dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Si ricorda che il Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza non ha introdotto alcuna disposizione in merito al trattamento dei tributi locali nell'ambito del concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione dei debiti. Rientrano nella transazione fiscale:

1) i tributi erariali, in quanto certamente amministrati dall'Agenzia delle entrate o dall'Agenzia delle dogane;

2) i tributi diversi da quelli erariali che, pur essendo di spettanza di altri enti (come Comuni e Regioni), sono amministrati dalle agenzie fiscali *ex lege* oppure sulla base di una convenzione stipulata con il soggetto attivo del tributo ai sensi dell'[articolo 57 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300](#).

#### ***Revisione del regime delle società non operative (comma 1, lettera b))***

Il **comma 1, lettera b), numeri 1) e 2)**, delega il Governo ad una revisione della disciplina delle **società non operative**, prevedendo criteri specifici, da aggiornarsi periodicamente, che consentano di individuare le società senza impresa, tenendo conto dei principi elaborati al riguardo dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia europea, ai fini delle

imposte sui redditi. Dovranno, inoltre, essere individuate **cause di esclusione dell'applicazione** della disciplina, che apprezzino la circostanza che la società abbia in organico un numero **minimo di lavoratori dipendenti** e che la medesima appartenga a **settori regolamentati** che offrono garanzia di esclusione di utilizzo della forma societaria per l'esercizio di attività di mero godimento da parte delle persone fisiche.

La Relazione illustrativa evidenzia che per tali società è stabilita, ai fini dell'IVA, la indetraibilità dell'imposta pagata per l'acquisto di beni (unità immobiliari classificati o classificabili in categoria catastale A – tranne A10 – e loro pertinenze, unità da diporto, aeromobili da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto) che vengono gestiti e messi a disposizione dei soci e partecipanti, e dei loro familiari, gratuitamente o a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni.

La indetraibilità dell'IVA è stata, inoltre, stabilita nei riguardi delle *holding* di gestione, in caso di possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette a esercitare attività finanziaria ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate.

Le società c.d. “non operative” (o “di comodo”) sono società che, presuntivamente, sono prive di un'attività economica concreta e pertanto possono fruire dei benefici associati alla determinazione analitica del reddito di impresa e alla possibilità di fruire dell'IVA a credito. Questa “probabile inattività” e preordinazione a vantaggi fiscali indebiti viene desunta dagli insufficienti risultati economici di questi soggetti e comporta conseguenze particolarmente penalizzanti sotto il profilo tributario. Alle società non operative si sono affiancate in seguito le società in perdita sistemica, che, indipendentemente dai beni strumentali detenuti, sono caratterizzate da una situazione di perdita fiscale protratta per più periodi di imposta. Tale equiparazione è tuttavia cessata a seguito dell'abrogazione, dei commi da 36-*decies* a 36-*duodecies* dell'articolo 2 del decreto-legge. n. 138/2011 ad opera dell'articolo 9 del decreto-legge n. 73 del 2022.

La materia nel corso degli anni è stata oggetto di modifiche normative di numerosi interventi interpretativi da parte dell'Agenzia delle Entrate, nonché delle precisazioni della giurisprudenza di legittimità.

Le società non operative e in perdita sistemica sono soggetti societari che, in virtù di presunzioni legali, vengono considerati come mancanti di quella condizione di “commercialità” sostanziale che giustifica l'applicazione delle norme sul reddito di impresa e sulle detrazioni IVA, e perciò penalizzati dal legislatore.

La normativa primaria di riferimento in materia è rappresentata dall'[articolo 30 della legge n. 724 del 1994](#).

La condizione di società non operativa (snop) scaturisce dalla presenza di un determinato volume di *asset* patrimoniali, con i quali vengono confrontati i ricavi della società (“test di operatività”): se questi sono troppo bassi rispetto a un valore percentualmente determinato in base ai beni patrimoniali (immobilizzazioni), la società ha l’obbligo di dichiarare un reddito minimo presunto, anch’esso determinato percentualmente in base agli asset.

***Delega in materia di razionalizzazione e semplificazione dei criteri di determinazione del reddito d’impresa (comma 1, lettera c)***

La **lettera c)** conferisce al Governo la delega per la **semplificazione** e la **razionalizzazione** del reddito d’impresa, al fine di **ridurre gli adempimenti amministrativi a carico delle imprese**, attraverso un rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali e mediante una revisione della disciplina delle variazioni in aumento e diminuzione, apportate all’utile o alla perdita di esercizio, per pervenire alla determinazione del reddito imponibile, al fine di adeguare la disciplina attuale ai mutamenti intervenuti nel sistema economico e di allinearla tendenzialmente a quella vigente nei principali Paesi europei.

Si rafforza in tal senso il **principio di derivazione rafforzata** e si limita la divergenza tra la **disciplina fiscale** e quella **civilistica**, fermi restando i principi di inerenza e di neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione aziendale e divieto di abuso del diritto, sì da evitare la gestione di un oneroso doppio binario civilistico-fiscale.

Saranno oggetto di revisione le **differenze temporanee** che scaturiscono dalla deroga alla competenza economica del bilancio: derivanti da fenomeni valutativi come per le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale o per gli ammortamenti; in quanto si considera rilevante il momento del pagamento come per le differenze su cambi per i debiti o i crediti in valuta e gli interessi di mora.

In alcuni casi l’allineamento può essere subordinato alla condizione che l’impresa sottoponga il proprio bilancio di esercizio a revisione legale dei conti, ovvero sia in possesso di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestino la correttezza degli imponibili dichiarati.

È stata prevista anche la revisione della **disciplina dei costi** parzialmente **deducibili**.

La Relazione illustrativa ricorda che, al fine di agevolare i controlli e ridurre il contenzioso, sono state inserite nel TUIR norme che determinano *ex ante* la percentuale di deducibilità di alcuni costi riferiti a beni che, per la loro particolare natura, possono essere frequentemente utilizzati anche a titolo personale

dall'imprenditore, dai soci e dai loro familiari. In alcuni casi, quale quello dei mezzi di trasporto a motore, la percentuale di deducibilità risulta molto ridotta e la Corte Costituzionale ha più volte affermato che il legislatore può, nell'ambito della propria discrezionalità, prevedere meccanismi di deduzione forfetaria delle spese ma gli stessi non devono risultare manifestamente irragionevoli.

In virtù delle finalità poste dal criterio di delega, l'avvicinamento della disciplina fiscale a quella civilistica dovrebbe, in via generale, rilevare esclusivamente per i soggetti che, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR, applicano il principio della derivazione rafforzata.

La revisione dello specifico trattamento tributario riservato ad alcune fattispecie potrebbe essere circoscritta, per ragioni di maggior tutela erariale, ai contribuenti che oltre ad applicare la derivazione rafforzata, sottopongono il proprio bilancio a revisione legale, ovvero acquisiscano documentazione *ad hoc* rilasciata da professionisti qualificati che attestino la correttezza degli imponibili dichiarati.

In tale contesto, sarà possibile anche rivedere le numerose disposizioni che limitano la deducibilità dei costi afferenti all'impiego dei lavoratori dipendenti (in tal senso va anche letto il riferimento contenuto nella lettera *c*) alla "revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili") e che costituiscono voci rilevanti che contribuiscono a mantenere elevato il costo del lavoro (spese inerenti ai fabbricati concessi in uso ai dipendenti, spese di vitto e alloggio per le trasferte dei dipendenti, alle spese alberghiere e di ristorazione del dipendente, costi per l'uso dell'auto del dipendente o per l'auto assegnata al dipendente o ancora alle spese telefoniche). In un'ottica di alleggerimento del costo fiscale del lavoro, le disposizioni che limitano la deducibilità dei costi per dipendenti che, in linea generale, corrispondono a *fringe benefit* tassati per quest'ultimo, sono suscettibili di abrogazione o di essere riconsiderate alla luce del principio teso ad allineare il reddito all'utile di esercizio.

#### • **Rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali**

La semplificazione, razionalizzazione e riduzione degli adempimenti delle imprese devono essere perseguiti anche attraverso un rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali. I due concetti di **utile civilistico (utile risultante dal conto economico)** e di **utile da assoggettare ad imposta** (determinato apportando alle componenti economiche le **variazioni in aumento e in diminuzione** conseguenti dall'applicazione della disciplina tributaria) divergono per specifiche ragioni che il Governo viene delegato a riconsiderare, anche alla luce dell'onere degli adempimenti conseguenti.

L'utile civilistico deriva dall'applicazione delle **norme dettate dal Codice civile in materia contabile**, le quali a loro volta sono integrate dai **principi contabili italiani** emanati dall'OIC (Organismo Italiano di Contabilità). Per alcune imprese è obbligatorio (e per altre opzionale) applicare i **principi contabili internazionali** in luogo di quelli nazionali. Diversamente l'**utile fiscale** è determinato applicando alle componenti economiche del bilancio le norme tributarie. La determinazione del reddito d'impresa segue le modalità previste dall'articolo 83 del D.P.R. n. 917 del 1986 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR), che sancisce il **principio di**



**derivazione del reddito d'impresa dal conto economico:** il reddito complessivo è infatti determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni recate dal Titolo II, Capo II, Sezione I del TUIR (articoli 81-116).

Alla base della distinzione tra risultato civilistico e risultato fiscale vi sono i diversi obiettivi che persegue la determinazione dei due risultati. In particolare, nell'ambito civilistico si applicano una serie di principi: **annualità, unità, universalità, veridicità, correttezza**, e anche "**prudenza**", ovvero il risultato di esercizio deve essere determinato evitando che sia sovrastimato, tenendo conto dei rischi e delle perdite potenziali. In ambito tributario il principio alla base della determinazione del reddito è riconducibile all'articolo 53 della Costituzione, ovvero al **principio di capacità contributiva**. Più precisamente, in base al principio di derivazione l'utile fiscale è comunque fondato sui principi che caratterizzano la redazione del bilancio civilistico e, tuttavia, l'esigenza di mettere in primo piano la capacità contributiva determina le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nel TUIR.

Per evidenziare alcune circostanze che danno luogo alle così dette differenze di bilancio, si possono citare ad esempio gli **oneri a deducibilità parziale**: spese per acquisto di autovetture, spese pasti e pernottamenti, spese di manutenzione ordinaria su beni di proprietà, spese di rappresentanza e di telefonia. Per queste componenti negative è prevista una variazione in aumento dell'utile fiscale rispetto a quello civilistico sulla base di una percentuale di deducibilità o al superamento di una certa soglia. Altro caso è invece quello delle differenze temporanee, le quali invece tendono ad essere riassorbite nel tempo. Sostanzialmente si tratta di costi, la cui deducibilità fiscale è spalmata su diversi periodi di imposta. Un esempio sono le **quote di ammortamento**, ovvero le quote in cui viene suddiviso il costo sostenuto per l'acquisto di beni destinati a contribuire per più di un esercizio alla produzione del reddito d'impresa, affinché tale costo possa essere ripartito nell'arco di esercizi corrispondenti alla vita utile del bene. La disciplina civilistica è contenuta nell'articolo 2426 del Codice civile e nei relativi principi contabili, mentre quella fiscale nell'articolo 102 del TUIR. I due diversi sistemi di determinazione dell'ammortamento possono far sorgere **differenti valutazioni** con riferimento all'inizio della procedura di ammortamento, all'aliquota ridotta al primo anno di ammortamento fiscale, alla deduzione integrale dal reddito dei cespiti con un costo unitario inferiore a una certa soglia e alla durata del piano di ammortamento. La disciplina fiscale degli ammortamenti è stata negli ultimi anni oggetto di interventi volti a consentire alle imprese di aumentare i costi per l'acquisto di determinati beni strumentali (e, dunque, la deducibilità dalle imposte dirette), in particolare i beni materiali e immateriali connessi agli investimenti e all'innovazione tecnologica (superammortamento, iperammortamento e credito d'imposta per le spese sostenute a titolo di investimento in beni strumentali nuovi).

***Razionalizzazione degli incentivi fiscali alle imprese (comma 1, lettera d))***

Tra i principi e criteri direttivi specificamente individuati dall'articolo in commento, il **comma 1, la lettera d)** contempla quello relativo alla revisione e **razionalizzazione** degli **incentivi fiscali alle imprese**, anche in coerenza con quanto previsto dalla [direttiva \(UE\) 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022](#), intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala, al fine di coordinare e riordinare i meccanismi di determinazione e fruizione delle agevolazioni di natura fiscale alla luce della revisione del sistema di imposizione in materia di reddito d'impresa di cui all'articolo 6, comma 1, lettera a).

Si ricorda che la [direttiva \(UE\) 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022](#) ha recepito la disciplina del **c.d. Pillar Two** e introdotto una **global minimum tax** stabilendo misure comuni per la tassazione effettiva minima dei gruppi multinazionali di imprese e dei gruppi nazionali su larga scala sotto forma di: una regola di inclusione del reddito (*income inclusion rule* - IIR), con la quale un'entità controllante di un gruppo multinazionale di imprese o di un gruppo nazionale su larga scala calcola e versa la propria quota imputabile di imposta integrativa per le entità costitutive a bassa imposizione del gruppo; una regola sui profitti a bassa imposizione (*undertaxed profit rule* - UTPR), con la quale un'entità costitutiva di un gruppo multinazionale di imprese ha un onere fiscale supplementare pari alla sua quota di imposta integrativa che non è stata applicata nell'ambito dell'IIR per le entità costitutive a bassa imposizione del gruppo.

Gli Stati membri possono scegliere di applicare un'imposta integrativa domestica qualificata in base alla quale l'imposta integrativa è calcolata e versata sugli utili in eccesso di tutte le entità costitutive, a bassa imposizione, localizzate nella loro giurisdizione conformemente alla presente direttiva.

A tal proposito, la direttiva si applica alle entità costitutive localizzate in uno stato membro che fanno parte di un gruppo multinazionale di imprese o di un gruppo nazionale su larga scala avente ricavi annui pari o superiori a 750.000.000 euro nel bilancio consolidato dell'entità controllante capogruppo in almeno due dei quattro esercizi fiscali immediatamente precedenti l'esercizio fiscale sottoposto a verifica. Se uno o più dei quattro esercizi fiscali ha durata inferiore o superiore a 12 mesi, la soglia dei ricavi è aggiustata in proporzione per ciascuno dei detti esercizi fiscali. La direttiva deve esser recepita dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2023.

***Revisione della fiscalità di vantaggio alle imprese nel rispetto della disciplina europea in materia di aiuti di Stato (comma 1, lettera e))***

La **lettera e)** contempla, tra i principi e criteri direttivi in materia di incentivi alle imprese, anche quello di rivedere la **fiscalità di vantaggio** – riferita al complesso di norme finalizzate a fornire 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, favorendo a tale scopo le fattispecie contemplate nel [Regolamento UE n. 651/2014](#) 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](#), che consentono il riconoscimento di agevolazioni fiscali alle imprese senza l'attivazione dell'iter autorizzativo della Commissione europea.

*Con riferimento ai **principi e ai criteri direttivi di cui alle lettere d) ed e)** della presente delega si segnala che è all'esame del Senato della Repubblica l'[Atto Senato 571](#) che reca la **delega al Governo in materia di revisione del sistema degli incentivi alle imprese**, nonché disposizioni di semplificazione delle relative procedure. In ragione della parziale sovrapposizione dell'oggetto di tale delega con quello dei principi in esame, si valuti l'opportunità di un coordinamento.*

***Regimi agevolativi per gli Enti del Terzo settore (comma 1, lettera f))***

La **lettera f)** contempla, tra i principi e criteri direttivi di esercizio della delega, 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 sussidiarietà, assicurandone la coerenza con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al [decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117](#), e con il diritto dell'Unione europea, 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, in coerenza con le disposizioni del codice del Terzo settore di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

Il **D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 - Codice del Terzo settore**, integrato e corretto successivamente dal **decreto legislativo n. 105 del 2018**, provvede tra l'altro al riordino e alla revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore, compresa la **disciplina tributaria** applicabile a tali enti.

Il decreto disciplina inoltre i titoli di solidarietà degli enti del terzo settore (che possono essere emessi da tutti gli enti iscritti al Registro unico nazionale, inclusi gli enti del Terzo settore commerciali) e le altre forme di finanza sociale (anche con riferimento al cd. *peer to peer lending*).

In particolare, il Titolo X del codice (artt. 79-89) disciplina il **regime fiscale degli enti del Terzo settore**. Sostanzialmente si dispone l'applicazione agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, del regime fiscale previsto dal Titolo X del Codice, il quale reca specifiche misure di sostegno. Agli stessi enti si applicano inoltre le norme del TUIR relative all'Ires, in quanto compatibili. Si introduce un regime fiscale opzionale per la determinazione del reddito d'impresa degli enti non commerciali del Terzo settore, vale a dire quegli enti che svolgono in via esclusiva o prevalente attività di interesse generale, basato sui coefficienti di redditività. Le norme individuano le attività svolte dagli enti del Terzo settore che si caratterizzano per essere non commerciali. In particolare, si presume che tali attività si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 10 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi. Viene attribuito un credito d'imposta per coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore degli enti del Terzo settore non commerciali. Sono poi introdotte disposizioni che attribuiscono ulteriori benefici, non previsti dalle previgenti norme tributarie; viene introdotta una disciplina unitaria per le deduzioni e detrazioni previste per chi effettua erogazioni liberali a favore di enti del Terzo settore non commerciali e di cooperative sociali.

Con riferimento alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale, sono elencate una serie di attività che, ai fini delle imposte sui redditi, sono considerate non commerciali se svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato. Anche le organizzazioni di volontariato usufruiscono della detraibilità del 35 per cento delle erogazioni liberali eseguite in loro favore; gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta di registro. Sono esenti da Ires i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali.

Viene disciplinato il regime tributario delle associazioni di promozione sociale, iscritte nell'apposita sezione speciale del Registro unico nazionale del Terzo settore, in sostanziale continuità con le previgenti norme ma con alcuni interventi di aggiornamento e razionalizzazione. Si prevede per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale la possibilità di applicare un regime forfettario, con contabilità semplificata, per le attività commerciali esercitate, a condizione di non superare il limite di ricavi di 130.000 euro nel periodo d'imposta precedente. È poi introdotta una disciplina specifica relativa agli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili per le attività degli enti del Terzo settore.

Con il [D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 112](#) (successivamente modificato dal D. Lgs. n. 95 del 2018) si è proceduto a revisionare la disciplina **dell'impresa sociale**: si consente tra l'altro all'impresa sociale di distribuire dividendi ai soci (entro certi limiti) e si estende il novero di attività che configurano una "utilità sociale" a fini di legge, con l'attribuzione inoltre di alcuni incentivi fiscali.

***Misure fiscali per gli enti sportivi (comma 1, lettera e))***

La **lettera g)** delega il Governo a completare e razionalizzare le misure fiscali previste per gli **enti sportivi** e il loro coordinamento con le altre disposizioni dell'ordinamento tributario, con l'obiettivo di favorire, tra l'altro, l'avviamento e la formazione allo sport dei giovani e dei soggetti svantaggiati.

Si ricorda che le misure fiscali degli enti sportivi e di promozione sportiva sono state più volte interessate da modifiche nel corso degli anni.

Per un approfondimento sulla fiscalità degli enti sportivi, si rinvia al relativo [Dossier](#).

## Articolo 10

### *(Imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo e altri tributi indiretti, diversi dall'IVA)*

L'**articolo 10** specifica i principi e i criteri direttivi specifici relativi ai **tributi indiretti diversi dall'IVA**, con particolare riferimento all'imposta di registro, all'imposta sulle successioni e donazioni e all'imposta di bollo.

Nella relazione illustrativa, il Governo chiarisce che 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, il cui gettito per l'erario è del tutto trascurabile.

Si rammenta che tale era anche l'indirizzo risultante dal [documento conclusivo](#) dell'[indagine conoscitiva](#) svolta dalle Commissioni finanze del Senato e della Camera nella XVIII legislatura.

In particolare, il comma unico dell'articolo in esame elenca i seguenti **principi e criteri direttivi specifici per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti**, diversi dall'IVA che il Governo dovrà osservare, nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1:

- razionalizzare la 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;
- prevedere il sistema di autoliquidazione per l'**imposta sulle successioni e per l'imposta di registro**;

Come rammentato nella relazione illustrativa, sia l'imposta sulle successioni, sia l'imposta di registro sono attualmente liquidate dagli Uffici finanziari. L'autoliquidazione, invece, è attualmente prevista, nell'ambito delle successioni, per le imposte ipotecarie e catastale, per l'imposta di bollo, per i tributi speciali catastali e per le tasse ipotecarie nonché, per alcuni contratti soggetti all'imposta di registro e altri tributi collegati.

- semplificare la disciplina dell'**imposta di bollo e dei tributi speciali** tenendo conto, in particolare, della dematerializzazione dei documenti e degli atti;
- prevedere 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**, per gli atti assoggettati all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni e per le conseguenti formalità da eseguire presso il catasto e i registri immobiliari;

Nella relazione illustrativa, il Governo fa presente che formano **oggetto dell'imposta ipotecaria** le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari, mentre le volture catastali degli immobili trasferiti costituiscono l'**oggetto dell'imposta catastale**.

Questa pluralità di tributi e presupposti impositivi rende complessa la loro gestione e difficile la loro applicazione da parte dei contribuenti.

Pertanto, l'unicità della obbligazione tributaria e la conseguente semplificazione della modalità del prelievo, soprattutto nell'ipotesi di tassazione in misura fissa, non potrà non avere effetti positivi, secondo il Governo, sia in termini gestionali per l'Amministrazione finanziaria sia per i contribuenti, i quali avranno così un'unica fonte normativa di riferimento.

Si tratterebbe di un intervento radicale sui tributi collegati agli atti di trasferimento di immobili (a titolo oneroso o gratuito) e alle connesse formalità, quali, appunto, la trascrizione e la voltura catastale, tributi che, essendo funzionali alla remunerazione di un servizio reso, vengono spesso corrisposti in misura fissa.

Il principio di delega per l'accorpamento dei vari tributi minori in un unico tributo è rivolto non solo a ridurre tutta una serie di adempimenti a carico dei contribuenti, al pari di quello per l'autoliquidazione dell'imposta sulle successioni e dell'imposta di registro, ma, al contempo, a eliminare i c.d. **micro-tributi**, il cui gettito, come più volte evidenziato, può essere del tutto trascurabile per l'erario.

- **ridurre e semplificare gli adempimenti** a carico dei contribuenti anche mediante l'introduzione di nuove soluzioni tecnologiche e il potenziamento dei servizi telematici;
- **semplificare le modalità di pagamento** dei tributi e assicurare sistemi sempre più efficienti di riscossione anche mediante l'utilizzo di mezzi elettronici di pagamento;
- rivedere le modalità di applicazione dell'**imposta di registro sugli atti giudiziari** con finalità di semplificazione e con previsione di preventiva richiesta del tributo alla parte soccombente, ove agevolmente identificabile.

Per un'illustrazione della legislazione vigente in materia di imposte indirette sui trasferimenti immobiliari, si rinvia al dossier "[Elementi essenziali della tassazione in Italia](#)" curato dai Servizi studi della Camera e del Senato.

## **Articolo 11** *(Revisione della disciplina doganale)*

L'**articolo 11** reca i principi e i criteri direttivi specifici a cui il Governo è tenuto ad attenersi per la revisione della **disciplina doganale**, attraverso:

- **il riassetto del quadro normativo in materia doganale;**
- **il completamento della telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali;**
- un migliore coordinamento tra le Autorità doganali e la semplificazione delle verifiche, potenziando lo **Sportello unico doganale e dei controlli;**
- il riordino delle **procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e riscossione;**
- la revisione dell'istituto della **controversia doganale.**

L'**articolo 11** reca i principi e i criteri direttivi specifici a cui il Governo è tenuto ad attenersi per la revisione della **disciplina doganale.**

Più in dettaglio, nell'esercizio della delega il Governo è tenuto a:

- procedere al **riassetto del quadro normativo in materia doganale** attraverso l'aggiornamento o l'abrogazione delle disposizioni attualmente vigenti, in conformità al diritto europeo in materia doganale.

Si rammenta che la **normativa doganale** nazionale è attualmente contenuta nel Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (**TULD**), approvato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 23 gennaio 1973 e in altri provvedimenti di rango primario (decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374 e legge 17 luglio 1942, n. 907).

Al riguardo, la Relazione illustrativa chiarisce che tali provvedimenti normativi appaiono obsoleti e, in buona parte (specie per quanto attiene al predetto TULD), non più applicabili tenuto conto dell'evoluzione del diritto unionale in materia doganale.

In estrema sintesi, si ricorda in questa sede che l'unione doganale europea, istituita nel 1968, è volta ad agevolare gli scambi commerciali per le imprese, armonizzare i dazi doganali sui beni provenienti dai paesi extra UE e contribuire alla protezione di cittadini, animali e ambiente europei.

Per effetto dell'unione doganale le autorità doganali di tutti i paesi dell'UE collaborano come se fossero un'unica entità. Applicano le stesse tariffe alle merci importate nel loro territorio dal resto del mondo e non applicano tariffe fra di loro. Di conseguenza, non si applicano dazi doganali alle merci trasportate da uno Stato membro all'altro. Il dazio doganale proveniente dalle merci importate nell'UE



corrisponde a circa il 14% del bilancio totale dell'UE e rientra nelle "risorse proprie tradizionali".

I controlli doganali alle frontiere esterne dell'UE intendono tutelare i consumatori dalle merci e dai prodotti potenzialmente pericolosi o nocivi per la salute; intendono proteggere gli animali e l'ambiente contrastando il commercio illegale di specie a rischio di estinzione e prevenendo malattie vegetali e animali.

Le dogane dell'UE contrastano anche le frodi fiscali e sui dazi doganali da parte di imprese e privati cittadini.

Il **regolamento (UE) n. 952/2013, come successivamente modificato e integrato nel tempo**, ha istituito il **codice doganale dell'Unione**, abrogando il precedente regolamento (CE) n. 450/2008 (vedi qui per la [panoramica del codice doganale UE](#)).

Esso ha inteso allineare la disciplina doganale europea al quadro giuridico introdotto con il Trattato di Lisbona con l'obiettivo di rafforzare l'armonizzazione delle procedure e dei controlli doganali, anche mediante la riduzione delle deroghe nazionali e l'informatizzazione dei processi a livello UE. Rispetto alla disciplina precedente, il codice doganale vigente presenta un numero minore di disposizioni operative, concernente solo il fulcro della disciplina doganale, rinviando alla legislazione di attuazione (atti delegati e atti esecutivi) la regolamentazione di dettaglio.

Tra le principali innovazioni del codice doganale si segnalano i seguenti argomenti:

- **rappresentanza di dogana:** viene confermata la distinzione tra quella diretta (il rappresentante doganale agisce in nome e per conto di un'altra persona), e quella indiretta (il rappresentante doganale agisce in nome proprio ma per conto di un'altra persona), stabilendo che il rappresentante, salvi casi particolari, debba essere stabilito nel territorio doganale dell'UE;
- **concorrenza tra i rappresentanti doganali:** è espressamente previsto che il rappresentante doganale che soddisfi i criteri specifici previsti dal regolamento possa prestare i propri servizi anche in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito;
- **semplificazione:** il regolamento dispone che le autorità doganali non possano imporre al rappresentante di presentare, per ciascuna operazione, prove del potere di rappresentanza (ovvero del potere di agire in nome e per conto di altra persona), qualora egli sia in grado - a richiesta - di fornire la prova dei propri poteri. Le imprese possano sdoganare le merci con una procedura centralizzata, anche se le stesse sono entrate nello Stato attraverso canali diversi.
- **scambio di informazioni:** le autorità doganali e gli operatori economici possono scambiarsi informazioni, anche non specificamente richieste ai sensi della normativa doganale, ai fini della cooperazione reciproca per identificare e contrastare i rischi di frode;
- **sanzioni:** il codice doganale fa propri i principi giurisprudenziali della Corte di giustizia in materia di proporzionalità, effettività e dissuasione, pur senza armonizzare completamente le norme sanzionatorie.

Il Governo nella Relazione illustrativa chiarisce che il TULD fa tuttora riferimento al territorio doganale della Repubblica italiana circoscritto entro i confini politici con gli altri Stati e la linea del lido del mare. Esso mira a disciplinare le procedure e gli istituti doganali, tipicamente riferiti all'arrivo o alla partenza delle merci dal territorio dello Stato, sempre in considerazione del desueto presupposto territoriale sopra descritto; di conseguenza esso è superato dalla sovraordinata normativa unionale, di per sé direttamente applicabile.

Nel contesto delineato, il testo unico delle leggi doganali contiene anche disposizioni di carattere autonomo, inerenti ad aspetti che la normativa unionale demanda agli Stati membri; in particolare per quanto attiene ai profili attinenti all'organizzazione delle strutture e dei servizi doganali, alla disciplina relativa ai requisiti richiesti per lo svolgimento di funzioni di rappresentanza doganale e ai poteri attribuiti alle articolazioni dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito dell'espletamento delle procedure in questione. A parere del Governo tali aspetti richiedono una revisione.

La **lettera b) del comma 1** chiarisce che il Governo è tenuto, nell'esercizio della delega, a **completare la telematizzazione delle procedure** e degli **istituti doganali**, allo scopo di incrementare e migliorare l'offerta di servizi per gli utenti.

La **lettera c)** prevede di **accrescere la qualità dei controlli doganali** migliorando il **coordinamento** tra le Autorità doganali (di cui al paragrafo 1 dell'articolo 5 del Codice doganale dell'Unione: e amministrazioni doganali degli Stati membri competenti ad applicare la normativa doganale e qualsiasi altra autorità che, ai sensi del diritto nazionale, dispone del potere di applicare alcune norme doganali) e **semplificare le verifiche** inerenti alle procedure doganali, anche attraverso un maggiore coordinamento tra le Amministrazioni coinvolte, potenziando lo **Sportello unico doganale e dei controlli**.

In sintesi, l'articolo 20 del decreto legislativo n. 169 del 2016 ha esteso la competenza dello Sportello Unico Doganale a tutti i controlli connessi all'entrata e uscita delle merci nel o dal territorio nazionale. Le disposizioni di attuazione sono contenute nel decreto del Presidente della Repubblica n. 235 del 29 dicembre 2021, regolamento recante la disciplina dello Sportello Unico Doganale e dei Controlli; le modalità tecniche di realizzazione sono contenute nella Determinazione Direttoriale n. 39493 del 28 gennaio 2022, che definisce l'architettura, le componenti, i processi e l'interoperabilità del Portale SUDOCO.

Il Portale SUDOCO offre un'interfaccia unica (*single entry point*) - accessibile tramite il Portale Unico Dogane Monopoli (PUDM) - agli operatori economici e

alle altre Amministrazioni coinvolte nel processo di sdoganamento e di controllo della merce.

La realizzazione del progetto SUDOCO è suddivisa in tre moduli funzionali che consentono di:

- offrire un'interfaccia unica agli operatori economici - costituita dal Portale SUDOCO - verso l'amministrazione doganale e le altre amministrazioni deputate al rilascio dei provvedimenti necessari alle procedure di ingresso/uscita delle merci nel/dal territorio doganale dell'Unione, affinché le informazioni vengano inviate solo una volta (*once only*);
- attuare il coordinamento dei controlli (*one stop shop*) mediante la componente di comunicazione e coordinamento operativo delle ispezioni sulle merci, che consente alle amministrazioni/enti/organi dello Stato, che intervengono nel processo di entrata e uscita delle merci nel/dal territorio doganale dell'Unione, di inviare e gestire le richieste di visite di controllo, affinché quest'ultime si svolgano contemporaneamente e nello stesso luogo;
- monitorare il ciclo di vita dell'operazione doganale, mediante tracciamento documentale e fisico delle merci, per verificarne la posizione in tempo reale.

La lettera *d*) del comma 1 prevede poi di **riordinare le procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e riscossione** di cui al decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.

Il predetto decreto legislativo n. 374/1990, in sintesi, ha inteso riordinare gli istituti doganali e procedere alla revisione delle procedure di accertamento e controllo, delle procedure di immissione in libera pratica delle merci e delle procedure di esportazione delle merci comunitarie.

Da ultimo, la **lettera e)** intende procedere a una **revisione dell'istituto della controversia doganale**, di cui al Titolo II, Capo IV, del D.P.R. n. 43 del 1973, in considerazione - come chiarito dal Governo - della necessità di procedere al suo coordinamento con gli altri rimedi esperibili in sede di accertamento del tributo dovuto.

## Articolo 12

### *(Accisa e altre imposte sulla produzione e sui consumi)*

L'**articolo 12** reca i principi e criteri direttivi per l'**attuazione della delega** con riferimento alle **accise** e alle **altre imposte indirette** sulla produzione e sui consumi.

In sintesi il Governo, nell'esercizio della delega intende:

- rimodulare le aliquote di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica in modo da **tener conto dell'impatto ambientale di ciascun prodotto** con l'obiettivo, tra l'altro, di contribuire alla **riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti**;
- **promuovere**, nel rispetto delle disposizioni europee in materia di **esenzioni o riduzioni di accisa**, la produzione di **energia elettrica, di gas metano o di gas naturale ottenuti da biomasse** o altre **risorse rinnovabili**;
- **rimodulare** la tassazione sui **prodotti energetici** impiegati per la produzione di **energia elettrica** per incentivare l'uso di quelli più compatibili con l'ambiente;
- **riordinare** e revisionare le **agevolazioni** in materia di accisa sui **prodotti energetici**, con particolare riferimento ai sussidi ambientalmente dannosi;
- **semplificare gli adempimenti** relativi alla **detenzione, vendita e circolazione dei prodotti alcolici**;
- rivedere la disciplina di **applicazione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti** con particolare riferimento ai prodotti che ne costituiscono base imponibile.

#### • **Accise: imposte armonizzate**

Le **accise** sono da molti anni **imposte armonizzate a livello europeo**. La relativa struttura e misura **si differenziano secondo la tipologia di prodotto colpito da imposta** (a grandi linee, le accise gravano su **alcolici, tabacchi e prodotti energetici**). Dalla natura di "imposte armonizzate" delle accise discende una disciplina complessa e stratificata, costituita da norme comunitarie e nazionali. Si veda il [documento del Parlamento europeo](#) per l'individuazione delle caratteristiche e delle differenze.

In linea generale, si può affermare che la **struttura delle accise e le aliquote minime sono stabilite dalle norme UE** ed è facoltà degli Stati innalzare la misura delle aliquote. Negli anni antecedenti alla pandemia la misura delle accise, in particolare sui carburanti è stata elevata con finalità di copertura finanziaria anche legata ad eventi emergenziali: l'innalzamento delle aliquote di accisa produce

immediati effetti finanziari per l'erario, anche perché essa colpisce beni la cui domanda non è strettamente legata al prezzo (quali i tabacchi).

Nell'anno **2022**, in controtendenza rispetto al periodo precedente e come conseguenza dei rincari energetici causati anche dalla crisi in Ucraina, il legislatore è intervenuto a più riprese per ridurre le accise gravanti sui prodotti energetici allo scopo di aiutare famiglie e imprese. Per una panoramica generale sugli interventi finanziari volti a fronteggiare i rincari energetici, si rinvia al relativo [tema](#).

L'Agenzia delle Dogane aggiorna periodicamente le aliquote d'accisa nazionali e comunitarie [qui](#).

La disciplina delle accise a livello nazionale è contenuta nel relativo Testo Unico, di cui al D. Lgs. n. 504 del 1995.

Si ricorda infine che con **il D. Lgs. 5 novembre 2021, n. 180** è stata recepita nell'ordinamento nazionale la direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio del 19 dicembre 2019 che, provvedendo alla modifica e alla rifusione della direttiva 2008/118/CE, contiene ora tutte le disposizioni inerenti il **regime generale delle accise**, apportando ampie modifiche al Testo Unico Accise (D. Lgs. n. 504 del 1995) che riguardano, tra l'altro: l'individuazione, per casi particolari, del momento in cui sorge l'obbligazione tributaria e la previsione di soglie comuni relative alla perdita parziale dovuta alla natura dei prodotti sottoposti ad accisa durante il loro trasporto tra più Stati membri dell'UE; la disciplina di nuove figure di soggetti obbligati (speditore e destinatario certificati); la previsione di modalità telematiche di tracciamento dei trasferimenti di prodotti immessi in consumo nel territorio di uno Stato membro e spediti verso il territorio di un altro Stato membro, al fine di esservi consegnati per scopi commerciali.

Per ulteriori informazioni si rinvia al [sito](#) della documentazione parlamentare.

Più in dettaglio, **la lettera a) del comma 1** prevede di rimodulare le aliquote di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica in modo da **tener conto dell'impatto ambientale di ciascun prodotto** e con l'obiettivo di contribuire alla **riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e dell'inquinamento atmosferico**, promuovendo l'utilizzo di prodotti energetici ottenuti da **biomasse** o da **altre risorse rinnovabili**.

La **lettera b)** prevede che sia promossa, nel rispetto delle disposizioni europee in materia di **esenzioni o riduzioni di accisa**, la produzione di **energia elettrica, di gas metano o di gas naturale ottenuti da biomasse** o altre **risorse rinnovabili**.

Tale finalità è perseguita anche attraverso l'introduzione di meccanismi di rilascio di **titoli per la cessione** di energia elettrica, di gas metano o di gas naturale a consumatori finali ai fini dell'applicazione dell'accisa agevolata o dell'esenzione.

Al riguardo si ricorda che **la Direttiva 2003/96/CE**, successivamente integrata e modificata nel tempo, reca il quadro comunitario della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. Scopo delle norme è disciplinare in seno all'Unione

europea (UE) le imposte in materia di energia elettrica, di tutti i carburanti e della maggior parte dei combustibili per riscaldamento, per garantire il corretto funzionamento del mercato unico dell'UE per l'energia ed evitare distorsioni del commercio e della concorrenza che potrebbero derivare da forti differenze tra i sistemi fiscali nazionali. Le norme contribuiscono a obiettivi più ampi come il passaggio ad un'economia concorrenziale, a basse emissioni di carbonio e ad alta efficienza energetica.

In linea generale, i prodotti energetici sono tassati solo se utilizzati come carburante o per il riscaldamento; sono previsti livelli minimi di imposte sui carburanti, i combustibili per il riscaldamento e l'elettricità.

Sono possibili riduzioni di imposta sui prodotti energetici usati per il riscaldamento, in agricoltura, nei motori fissi e nei macchinari per l'edilizia e per le opere pubbliche rispetto a quanto previsto per il carburante da autotrazione. Viene altresì consentito di abbassare il prelievo fiscale sul gasolio commerciale (se utilizzato da autotrasportatori o per il trasporto passeggeri) rispetto al gasolio per uso non commerciale.

La direttiva ammette **esenzioni e riduzioni fiscali** in particolare per ragioni di politica ambientale e sanitaria. Gli Stati membri possono esentare dalla tassazione le fonti di energia rinnovabili, come i biocarburanti o i combustibili e l'energia elettrica utilizzati per il trasporto di merci e passeggeri in treno, metropolitana, tram o filobus.

La **lettera c)** prevede che nell'esercizio della delega il Governo **rimoduli** la tassazione sui **prodotti energetici** impiegati per la produzione di **energia elettrica**, al fine di incentivare l'utilizzo di quelli più compatibili con l'ambiente.

La **lettera d)** dispone che si proceda 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 UE inerenti alle esenzioni obbligatorie in materia di accisa, di alcune delle **agevolazioni**, catalogate come **sussidi ambientalmente dannosi**, che risultano particolarmente impattanti per l'ambiente.

Ai sensi della **lettera e)**, nell'attuazione della delega il Governo è tenuto a **semplificare gli adempimenti amministrativi** relativi alla **detenzione, vendita e circolazione dei prodotti alcolici** sottoposti al **regime dell'accisa**, anche attraverso la **progressiva informatizzazione del sistema** dei relativi **contrassegni di Stato**.

Infine, la **lettera f)** prevede che nell'esercizio della delega sia rivista la disciplina di **applicazione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti**, sui **bitumi** di petrolio e **altri prodotti** utilizzati per la lubrificazione meccanica, con particolare riguardo all'aggiornamento della **platea dei**

**prodotti rientranti nella base imponibile del tributo**, in relazione all'evoluzione del mercato di riferimento e alla semplificazione delle procedure e degli adempimenti amministrativi inerenti all'applicazione della medesima imposta di consumo.

## Articolo 13 (Giochi)

L'**articolo 13** conferma innanzitutto il modello organizzativo del sistema dei giochi basato sul **regime concessorio e autorizzatorio** (comma 1). Reca inoltre (comma 2) i **principi e criteri direttivi** per il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici, con specifico riguardo, tra l'altro, alla tutela dei soggetti maggiormente vulnerabili e alla prevenzione dei fenomeni di disturbi da gioco d'azzardo, alla dislocazione territoriale degli esercizi, ai requisiti soggettivi e di onorabilità dei soggetti concessionari, alla crisi del rapporto concessorio, alla riserva statale nella organizzazione ed esercizio dei giochi, al prelievo erariale, alla partecipazione degli enti locali al procedimento di autorizzazione e di pianificazione, alle regole di rilascio delle licenze, alla disciplina dei controlli e dell'accertamento dei tributi, alla qualificazione e alla responsabilità degli organismi di certificazione degli apparecchi da intrattenimento. Si rinvia inoltre a un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze la definizione di un programma di contrasto al gioco illegale e si prevede la presentazione alla Camera di una relazione annuale del Ministro dell'economia e delle finanze sul settore del gioco pubblico.

In particolare, il **comma 1**, nel delegare il Governo ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, il riordino delle disposizioni vigenti in tema di giochi pubblici, conferma il **modello organizzativo** dei giochi pubblici fondato sul **regime concessorio e autorizzatorio**, quale garanzia in materia di tutela della fede, dell'ordine e della sicurezza pubblici, del temperamento degli interessi pubblici generali in tema di salute con quelli erariali sul regolare afflusso del prelievo tributario gravante sui giochi, nonché della prevenzione del riciclaggio di proventi di attività criminose.

Nella relazione illustrativa, il Governo fornisce i seguenti ulteriori elementi. La necessità di tutelare la buona fede e l'ordine pubblico, di proteggere i soggetti più deboli e, in particolare i minori, di evitare una diffusione incontrollata, indiscriminata e senza regole del gioco, nonché di convogliare parte delle risorse verso la fiscalità generale, è alla base della "**riserva statale sull'organizzazione dei giochi**", su cui si fonda il modello italiano. La *ratio* della riserva in favore dello Stato delle attività di gioco trova dunque fondamento, prima ancora che nelle esigenze dell'Erario, nei rilevanti interessi coinvolti nel gioco, quali le esigenze di contrasto del crimine e, più in generale, le esigenze di tutela dell'ordine pubblico, della fede pubblica dei giocatori e di controllo di un fenomeno che è suscettibile di coinvolgere flussi



cospicui di denaro, a volte di provenienza illecita; non a caso le norme sul gioco sono inserite nel testo unico delle leggi di pubblica sicurezza.

Tali garanzie si esplicano attraverso la regolamentazione pubblica e la gestione connessa.

Il modello italiano di esercizio del gioco pubblico con vincite in denaro si basa da un lato sulla **riserva in favore dello Stato** in materia di giochi e scommesse e, dall'altro, sulla **concessione di servizio**, mediante la quale l'Amministrazione affida a un soggetto privato, prescelto sulla base di selezioni ad evidenza pubblica, nel pieno rispetto della normativa comunitaria, l'esercizio del gioco ampliando la sfera giuridica del destinatario e mantenendo sull'attività un potere di controllo.

L'istituto della concessione è volto al soddisfacimento degli interessi della collettività e al contenimento e riduzione dei costi, consentendo altresì, sul piano organizzativo, di attuare una forma di collaborazione con i privati nella gestione dei servizi e dei lavori pubblici, a fronte della quale è possibile, stante le contenute disponibilità di risorse del settore pubblico, reperire quelle di natura privata per la realizzazione degli obiettivi di rilevanza pubblica (ad esempio, avvalendosi delle dotazioni tecnico-organizzative dell'impresa privata ovvero scaricando su quest'ultima una parte dei costi, come quelli di carattere informativo).

Disposizioni specifiche poi disciplinano aspetti di ordine pubblico e sociale, che fanno riferimento ai temi del gioco compulsivo (azzardopatia) e della correlata questione della tutela dei minori e contrasto del gioco illegale.

Il **comma 2** specifica i seguenti **principi e criteri direttivi specifici** per l'esercizio della delega in materia di giochi:

- introduzione di **misure tecniche e normative** finalizzate a garantire una **piena tutela dei soggetti maggiormente vulnerabili**, nonché a prevenire i fenomeni di **disturbi da gioco d'azzardo (DGA) e di gioco minorile**, quali:
  - 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 chiedono 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;
- disciplina di adeguate forme di concertazione tra lo Stato, le Regioni e gli enti locali in ordine alla **pianificazione della dislocazione territoriale dei luoghi fisici di offerta di gioco**, nonché del conseguente procedimento di abilitazione all'erogazione della relativa offerta dei soggetti che, attraverso apposite selezioni, ne risultano responsabili, al fine di consentire agli investitori la prevedibilità nel tempo della dislocazione dei predetti luoghi sull'intero territorio nazionale e la loro predeterminata distanza da luoghi sensibili uniformemente individuati;
- riordino delle **reti di raccolta del gioco sia a distanza sia in luoghi fisici**, al fine della razionalizzazione territoriale e numerica dei luoghi fisici di offerta di gioco secondo criteri di specializzazione e progressiva concentrazione della raccolta del gioco in ambienti sicuri e controllati, con contestuale identificazione dei parametri soggettivi e oggettivi di relativa sicurezza e controllo; previsione che le reti dei concessionari della raccolta del gioco a distanza possano, sotto la loro diretta responsabilità, includere luoghi fisici per la erogazione di servizi esclusivamente accessori, esclusi in ogni caso l'offerta stessa del gioco a distanza ovvero il pagamento delle relative vincite;
- per potenziare il contrasto del gioco illegale e delle infiltrazioni delle organizzazioni criminali nell'offerta di gioco, **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, nonché dei relativi esponenti aziendali, prevedendo altresì specifiche cause di decadenza dalle concessioni e di esclusione dalle gare per il rilascio delle concessioni, anche per società fiduciarie, fondi di investimento e *trust* che detengono, anche indirettamente, partecipazioni al capitale o al patrimonio di società concessionarie di giochi pubblici e che risultano non rispettare l'obbligo di dichiarazione dell'identità del soggetto indirettamente partecipante; individuazione altresì di limiti massimi di concentrazione, per ciascun concessionario e relativi soggetti proprietari o controllanti, della gestione di luoghi fisici di offerta di gioco;
- **estensione della disciplina sulla trasparenza e sui requisiti** soggettivi e di onorabilità di cui alla lettera d) **a tutti i soggetti**, costituiti in qualsiasi forma organizzativa, anche societaria, che partecipano alle filiere di

offerta attivate dalle società concessionarie di giochi pubblici, integrando, ove necessario, le discipline settoriali vigenti;

- previsione di una **disciplina generale di gestione dei casi di crisi irreversibile** del rapporto concessorio in materia di giochi pubblici, specialmente se derivante da provvedimenti di revoca o di decadenza;
- in materia di imposizione tributaria sui giochi, **riserva alla legge ordinaria o agli atti aventi forza di legge ordinaria**, nel rispetto dell'articolo 23 della Costituzione (in base al quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge), delle materie riguardanti le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e la misura massima dell'imposta. Per quanto riguarda le fonti secondarie, si prevede il riparto tra fonte regolamentare e amministrativa generale della disciplina dei singoli giochi e delle condizioni generali di gioco, nonché delle relative regole tecniche, anche di infrastruttura. Definizione del contenuto minimo dei contratti fra concessionari e loro punti di offerta del gioco, da sottoporre a preventiva approvazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli;
- 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 altresì le percentuali di aggio o compenso riconosciute ai concessionari, ai gestori e agli esercenti, nonché le percentuali destinate a vincita (*payout*); adeguamento delle disposizioni in materia di obblighi di rendicontazione; certezza del prelievo fiscale per l'intera durata delle concessioni attribuite a seguito di gare pubbliche e specifici obblighi di investimenti periodici da parte dei concessionari per la sicurezza del gioco e la realizzazione di costanti buone pratiche nella gestione delle concessioni;
- 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**, garantendo per i comuni forme di partecipazione alla pianificazione e autorizzazione dell'offerta fisica di gioco che tenga conto di parametri di distanza da luoghi sensibili validi per l'intero territorio nazionale, della dislocazione locale di sale da gioco e di punti di vendita in cui si esercita come attività principale l'offerta di scommesse su eventi sportivi e non sportivi, nonché in materia di installazione degli apparecchi idonei per il gioco lecito di cui all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), del [regio decreto n. 773 del 1931](#), e

successive modificazioni, comunque con riserva allo Stato della definizione delle regole necessarie per esigenze di ordine e sicurezza pubblica, assicurando la salvaguardia delle discipline regolatorie nel frattempo emanate a livello locale compatibili con i principi delle norme di attuazione della presente lettera.

Si rammenta che il citato articolo 110, comma 6, lettere a) e b) del regio decreto n. 773 del 1931 **stabilisce quali siano da considerare apparecchi idonei per il gioco lecito:**

- quelli che, dotati di attestato di conformità alle disposizioni vigenti rilasciato dal Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato e obbligatoriamente collegati alla rete telematica, si attivano con l'introduzione di moneta metallica ovvero con appositi strumenti di pagamento elettronico definiti con provvedimenti del Ministero dell'economia e delle finanze - Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, nei quali insieme con l'elemento aleatorio sono presenti anche elementi di abilità, che consentono al giocatore la possibilità di scegliere, all'avvio o nel corso della partita, la propria strategia, selezionando appositamente le opzioni di gara ritenute più favorevoli tra quelle proposte dal gioco, il costo della partita non supera 1 euro, la durata minima della partita è di quattro secondi e che distribuiscono vincite in denaro, ciascuna comunque di valore non superiore a 100 euro, erogate dalla macchina. Le vincite, computate dall'apparecchio in modo non predeterminabile su un ciclo complessivo di non più di 140.000 partite, devono risultare non inferiori al 75 per cento delle somme giocate. In ogni caso tali apparecchi non possono riprodurre il gioco del poker o comunque le sue regole fondamentali;
- quelli, facenti parte della rete telematica che si attivano esclusivamente in presenza di un collegamento ad un sistema di elaborazione della rete stessa. Per tali apparecchi, con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dell'interno, sono definiti, tenendo conto delle specifiche condizioni di mercato:
  - il costo e le modalità di pagamento di ciascuna partita;
  - la percentuale minima della raccolta da destinare a vincite;
  - l'importo massimo e le modalità di riscossione delle vincite;
  - le specifiche di immodificabilità e di sicurezza, riferite anche al sistema di elaborazione a cui tali apparecchi sono connessi;
  - le soluzioni di responsabilizzazione del giocatore da adottare sugli apparecchi;
  - le tipologie e le caratteristiche degli esercizi pubblici e degli altri punti autorizzati alla raccolta di giochi nei quali possono essere installati gli apparecchi di cui alla presente lettera;
- revisione e semplificazione della disciplina riguardante i **titoli abilitativi all'esercizio di offerta di gioco** e divieto di rilascio di tali titoli abilitativi, nonché simmetrica nullità assoluta di tali titoli se rilasciati in ambiti

territoriali diversi da quelli pianificati, ai sensi delle precedenti lettere, per la dislocazione di sale da gioco e di punti di vendita di gioco, nonché per l'installazione degli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettera a), del regio decreto n. 773 del 1931 (si veda sopra), ferme restando le competenze in materia del Ministero dell'interno di cui agli articoli 16 e 88 del medesimo regio decreto.

Si rammenta che, ai sensi dell'articolo 16 del suddetto regio decreto n. 773 del 1931, gli ufficiali e gli agenti di pubblica sicurezza hanno facoltà di accedere in qualunque ora nei locali destinati all'esercizio di attività soggette ad autorizzazioni di polizia e di assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalla legge, dai regolamenti o dall'autorità. Inoltre, ai sensi dell'articolo 88 del medesimo decreto, la licenza per l'esercizio delle scommesse può essere concessa esclusivamente a soggetti concessionari o autorizzati da parte di Ministeri o di altri enti ai quali la legge riserva la facoltà di organizzazione e gestione delle scommesse, nonché a soggetti incaricati dal concessionario o dal titolare di autorizzazione in forza della stessa concessione o autorizzazione;

- **revisione della disciplina dei controlli e dell'accertamento dei tributi gravanti sui giochi**, per una maggiore efficacia preventiva e repressiva della loro evasione o elusione, nonché delle altre violazioni in materia, comprese quelle concernenti il rapporto concessorio; riordino del vigente **sistema sanzionatorio, penale e amministrativo**, al fine di aumentarne l'efficacia dissuasiva e l'effettività, prevedendo sanzioni aggravate per le violazioni concernenti il gioco a distanza;
- riordino, secondo criteri di maggiore rigore, specificità e trasparenza, tenuto conto della normativa di settore adottata dall'Unione europea, 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. Riordino della **disciplina degli obblighi, delle responsabilità e delle garanzie**, in particolare patrimoniali, proprie **dei produttori o distributori di programmi informatici** per la gestione delle attività di gioco e della relativa raccolta;
- si rimette a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, la definizione 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;

- previsione di una **relazione alle Camere sul settore del gioco pubblico**, presentata 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.

Per un'illustrazione dettagliata dell'ordinamento in materia di gioco pubblico in Italia, si rinvia alla [relazione conclusiva](#) della Commissione parlamentare di inchiesta sul gioco illegale e sulle disfunzioni del gioco pubblico istituita nella XVIII legislatura dal Senato.

## Articolo 14

*(Procedimenti dell'Amministrazione finanziaria  
e adempimenti dei contribuenti)*

L'articolo 14 contiene i principi e i criteri direttivi generali relativi alla **revisione generale degli adempimenti tributari**, anche relativamente ai tributi degli enti territoriali individuando, al **comma 1**, undici principi e criteri direttivi concernenti l'introduzione di misure per la **semplificazione degli obblighi dichiarativi** e di **versamento** (lettere a), b), d) ed e); interventi diretti a favorire l'accesso ai servizi dell'amministrazione finanziaria (lettere f) e g)); misure dirette a **rafforzare la posizione dei cittadini nel rapporto con l'amministrazione finanziaria** (lettera c), i) ed m)) ed interventi concernenti **l'amministrazione finanziaria** (lettere h) ed l)). Il **comma 2** esclude che i principi sopra elencati concernano le accise e le altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi e individua due principi concernenti specificamente il riordino della **disciplina delle cauzioni in materia di accisa** e la **revisione** delle procedure amministrative per la gestione della rete di vendita dei prodotti del tabacco.

### *Interventi per la semplificazione degli obblighi dichiarativi e di versamento (comma 1, lettere a, b) d) e))*

Diversi principi e criteri direttivi di delega attengono alla semplificazione e allo snellimento delle **procedure dichiarative e di versamento delle imposte**.

In dettaglio **la lettera a)** individua, nell'ambito dei principi e criteri direttivi della delega, quale canale privilegiato di riscossione del carico fiscale, **l'adempimento spontaneo**.

A tal fine il Governo sarà tenuto a **razionalizzare gli obblighi dichiarativi** per renderne meno gravosa la gestione da parte dei contribuenti, riducendo gli adempimenti in capo agli stessi, anche attraverso nuove soluzioni tecnologiche in un quadro di reciproca e leale collaborazione.

Tali nuovi strumenti consentiranno la semplificazione e il graduale superamento dell'attuale sistema di riscontro della correttezza dei comportamenti fiscali che oggi si fonda sull'applicazione degli Indici sintetici di affidabilità fiscale.

Si ricorda che l'articolo 9-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, ha previsto **l'istituzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale** per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni al fine di favorire l'emersione

spontanea delle basi imponibili e di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e il rafforzamento della collaborazione tra questi e l'Amministrazione finanziaria, anche con l'utilizzo di forme di comunicazione preventiva rispetto alle scadenze fiscali. Gli indici, elaborati con una metodologia basata su analisi di dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta, rappresentano la sintesi di indicatori elementari tesi a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili, ed esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente, anche al fine di consentire a quest'ultimo, sulla base dei dati dichiarati entro i termini ordinariamente previsti, l'accesso a uno specifico regime premiale. Gli indici sono stati applicati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 (comma 931 della legge n. 205 del 2017). Contestualmente all'adozione degli indici hanno cessato di avere effetto, al fine dell'accertamento dei tributi, le disposizioni relative agli studi di settore (articolo 7-bis del decreto legge n. 193 del 2016).

Gli indici non si applicano ai periodi d'imposta nei quali il contribuente ha iniziato o cessato l'attività ovvero non si trova in condizioni di normale svolgimento della stessa o dichiarati, ai fini IRES, ricavi derivanti dall'attività commerciale (non quindi ricavi finanziari), o compensi derivanti dallo svolgimento di attività di lavoro autonomo, di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi indici. Sulla base del livello di affidabilità fiscale del contribuente vengono riconosciuti allo stesso alcuni benefici (l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'imposta sul valore aggiunto e per un importo non superiore a 20.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive; l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto per un importo non superiore a 50.000 euro annui; l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative; l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici; l'anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento con riferimento ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo; l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato).

In stretta connessione con quanto previsto da questo criterio di delega, la **lettera e)** prevede di incentivare con sistemi premiali l'utilizzazione delle dichiarazioni precompilate, ampliando le categorie di contribuenti interessati e facilitando l'accesso ai servizi telematici per i soggetti con minore attitudine all'utilizzo degli strumenti informatici.

Si ricorda che la dichiarazione dei redditi precompilata è stata introdotta dal decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (c.d. "decreto semplificazioni").



Entro il 30 aprile di ciascun anno (nel 2022 il termine è stato prorogato al 23 maggio dall'articolo 10-*quater* del decreto-legge n. 4/2022), l'Agenzia delle entrate trasmette al contribuente la dichiarazione precompilata, che può essere accettata o modificata. Per coloro che presentano la dichiarazione precompilata è escluso il controllo formale, qualora la dichiarazione sia presentata senza modifiche, direttamente dal contribuente o tramite sostituto d'imposta. Rimane salva per i contribuenti la possibilità di presentare la dichiarazione dei redditi con le modalità ordinarie, ovvero con la compilazione dei modelli 730 o Unico persone fisiche. Sono state poi modificate le sanzioni in sede di dichiarazione, ponendo quelle per visto di conformità infedele in capo al CAF o al professionista anziché al contribuente, fatto salvo il caso in cui l'infedeltà del visto sia stata determinata da una condotta dolosa del contribuente. Di conseguenza sono stati rimodulati i compensi ai CAF e ai professionisti che prestano assistenza, per tener conto del diverso livello di responsabilità nel processo (articolo 6 del D. Lgs. n. 175 del 2014).

Nel caso di presentazione di dichiarazione precompilata modificata dal contribuente, se le modifiche incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta e presentano elementi di incoerenza rispetto ai criteri pubblicati dall'Agenzia delle entrate ovvero determinano un rimborso di importo superiore a 4.000 euro, l'Agenzia può effettuare controlli preventivi sulla dichiarazione entro quattro mesi dal termine per la sua trasmissione, ovvero dalla data della trasmissione, se successiva a detto termine. L'Agenzia delle Entrate ha l'onere di erogare l'importo risultante a titolo di rimborso dopo l'esecuzione dei prescritti controlli, entro e non oltre il termine di sei mesi successivi al termine stabilito per la trasmissione della dichiarazione o entro sei mesi dalla data della trasmissione, ove posteriore.

In attuazione del traguardo MIC1-109 – Riforma dell'amministrazione fiscale, previsto nel PNRR, l'articolo 4, comma 1.1, del decreto legislativo n. 127 del 2015, ha previsto che dal 1° gennaio 2022 l'Agenzia delle entrate metta a disposizione dei contribuenti in via sperimentale oltre alle bozze dei registri IVA (disponibili dal 13 settembre 2021) e alle liquidazioni periodiche dell'Iva (disponibili dal 6 novembre 2021), anche la **bozza della dichiarazione annuale**. L'Agenzia delle entrate, in attuazione della sopradde data disposizione ha realizzato e reso operativa l'infrastruttura tecnologica che consente la predisposizione di questa documentazione ivi compresa la bozza di dichiarazione annuale. Dal 10 febbraio 2023 le dichiarazioni IVA precompilate sono state messe a disposizione di oltre due milioni di titolari di partita IVA tra professionisti e imprese.

La **lettera b)** prevede l'armonizzazione dei termini degli adempimenti tributari, anche dichiarativi, e di versamento, razionalizzandone la scansione temporale nel corso dell'anno, con particolare attenzione per quelli aventi scadenza nel mese di agosto.

La relazione illustrativa precisa che tale intervento si fonda sulla necessità di razionalizzare la moltitudine di adempimenti tributari vigenti durante l'anno, e, allo stesso tempo, di evitare un carico eccessivo di obblighi fiscali durante il periodo estivo.

La **lettera d)** indica quale criterio di delega quello di semplificare **la modulistica prescritta per gli adempimenti degli obblighi dichiarativi e di versamento**, prevedendo che i modelli, le istruzioni e le specifiche tecniche siano resi disponibili **con congruo anticipo rispetto all'adempimento** al quale si riferiscono.

***Interventi per favorire l'accesso ai servizi dell'amministrazione finanziaria (comma 1, lettere f) e g))***

Un ulteriore gruppo di principi e criteri di delega, connesso al precedente, individua come obiettivo da perseguire con la legislazione delegata l'ampliamento dell'accesso da parte di cittadini e dei professionisti ai servizi messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria.

In particolare la **lettera f)** introduce come principio quello di semplificare le modalità di accesso dei contribuenti ai servizi messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria, attraverso l'ampliamento e la semplificazione delle modalità per il rilascio delle deleghe ai professionisti abilitati mentre la **lettera g)** prevede di incrementare i servizi digitali a disposizione dei cittadini utilizzando la piattaforma digitale per l'interoperabilità dei sistemi informativi.

***Interventi volti a rafforzare la posizione dei contribuenti nei rapporti con l'amministrazione finanziaria (comma 1, lettere c), i) m))***

Un terzo gruppo di principi e criteri direttivi è orientato ad introdurre disposizioni volte a migliorare o riequilibrare la posizione del contribuente rispetto all'Amministrazione finanziaria anche al fine di tenere conto dei periodi ordinariamente destinati alla riduzione delle attività lavorative.

In primo luogo la **lettera c)** prevede che, nell'ambito della legislazione delegata, il Governo sia tenuto a disporre l'esclusione dalla decadenza da benefici fiscali nel caso di inadempimenti formali o di minore gravità.

Allo stesso modo la **lettera i)** stabilisce che, nell'ambito della legislazione delegata, il Governo preveda la sospensione 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, fermi restando tuttavia i termini di decadenza.

Infine la **lettera m)** prevede il principio di progressiva armonizzazione dei tassi di interesse applicabili alle somme dovute dall'Amministrazione finanziaria e dai contribuenti.

Con riferimento alla diversa misura dei tassi di interesse per il versamento, la riscossione e i rimborsi dei tributi si veda il dossier [Elementi essenziali della tassazione in Italia](#), aggiornato al 10 febbraio 2023, (pagg. 114-117).

### *Interventi concernenti l'amministrazione finanziaria (lettere h) ed l)*

Due principi contenuti nel presente articolo si riferiscono specificamente ad attività ed adempimenti dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare il principio di cui alla **lettera h)** è diretto a prevedere il potenziamento di strumenti e modelli organizzativi che favoriscano la condivisione dei dati e dei documenti, in via telematica, tra l'Agenzia delle entrate e i competenti uffici dei comuni richiamando specificamente il fine di facilitare e accelerare l'individuazione degli immobili non censiti e degli immobili abusivi.

Il principio di cui alla **lettera l)** delega il Governo a prevedere per l'Agenzia delle entrate la sospensione, nel mese di agosto, dei termini per la risposta alle istanze di interpello così estendendo la disciplina della sospensione feriale di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742, anche alle risposte alle istanze di interpello rese dall'Agenzia delle entrate, uniformando, sotto tale profilo, la disciplina in materia di interpello e quella in materia di accertamento con adesione di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

### *I principi in materia di dichiarazioni concernenti accise, imposte dirette sulla produzione e in materia di adempimenti doganali (comma 2)*

Il **comma 2** precisa innanzi tutto la non applicazione dei principi e criteri direttivi sopra descritti con riferimento alla revisione degli adempimenti previsti dalla disciplina doganale e da quella in materia di accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi di cui al Titolo III del testo unico approvato con il decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.

I principi e i criteri direttivi **in materia doganale sono infatti contenuti all'articolo 11** (si veda *supra*).

Con riferimento invece alle accise principi e criteri direttivi sono contenuti **all'articolo 12**. In tale disposizione tuttavia solo la lettera e), per quanto riguarda la vendita e la circolazione dei prodotti alcolici, e la lettera f)

concernente l'applicazione dell'imposta di consumo su lubrificanti e bitumi da petrolio, fanno riferimento alle semplificazioni amministrative.

Il comma 2, in commento, con riferimento alla revisione degli adempimenti e delle procedure amministrative sulla materia, introduce due principi e criteri direttivi specifici.

Il primo è attinente alla revisione del **sistema generale delle cauzioni per il pagamento dell'accisa** e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi e all'introduzione di 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 consistenti nella semplificazione degli adempimenti amministrativi e nell'esonero, anche parziale, dall'obbligo della prestazione delle predette cauzioni. La cauzione è dovuta in misura pari all'ammontare dell'accisa se i prodotti custoditi sono condizionati e muniti di contrassegno fiscale.

La cauzione è innanzi tutto prevista **per i prodotti soggetti ad accisa in regime di deposito fiscale**. Il regime di deposito fiscale è soggetto a licenza per i prodotti diversi dai tabacchi lavorati, mentre per i tabacchi lavorati l'esercizio del deposito fiscale è subordinato all'adozione di un provvedimento di autorizzazione da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Uno degli obblighi dei depositari è **quello di prestare cauzione nella misura del 10 per cento dell'imposta che grava sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nel deposito fiscale**, in relazione alla capacità di stoccaggio dei serbatoi utilizzabili e, in ogni caso, l'importo della cauzione non può essere inferiore all'ammontare dell'imposta che mediamente viene pagata alle previste scadenze (ciò fatte salve le disposizioni previste per i singoli prodotti). Identica misura della cauzione è prevista per l'esercizio dei depositi commerciali **di prodotti energetici denaturati**, fatta eccezione per i depositi di gas di petrolio liquefatti denaturati per uso combustione.

Per i **contrassegni fiscali** destinati ad essere applicati sui recipienti contenenti prodotti nazionali o comunitari in regime sospensivo deve essere prestata cauzione in misura pari all'ammontare dell'accisa. Per **la circolazione dei prodotti condizionati e muniti di contrassegno fiscale**, in regime sospensivo, deve essere prestata cauzione in misura pari all'ammontare dell'accisa gravante sulla partita trasportata.

Con riferimento **a carbone, lignite e coke, sottoposti ad accisa**, la cauzione sul pagamento dell'accisa è determinata dal competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane in misura pari ad un quarto dell'imposta dovuta nell'anno precedente.

Per quanto riguarda il **gas naturale destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali, nonché all'autotrazione**, la cauzione è determinata in misura pari ad un dodicesimo dell'imposta annua che si presume dovuta in

relazione ai dati comunicati dal soggetto nella denuncia e a quelli eventualmente in possesso dell'Ufficio competente.

Per quanto **riguarda gli alcoli e le bevande alcoliche** la cauzione è fissata nella misura dell'1% della quantità massima di prodotti che può essere detenuta nel deposito fiscale per gli stabilimenti e gli opifici di produzione (distillerie e relativi magazzini, opifici di rettificazione e relativi magazzini, opifici promiscui di trasformazione e condizionamento nel settore dell'alcol etilico, stabilimenti di produzione di alcoli intermedi, fabbriche ed edifici di condizionamento delle birre, cantine e stabilimenti di produzione del vino, fabbriche di birra di minori dimensioni).

Per i **venditori di energia elettrica**, e gli altri soggetti sottoposti ad accisa sull'energia elettrica l'importo della cauzione deve risultare pari ad un dodicesimo dell'imposta dovuta nell'anno precedente.

Per i soggetti sottoposti ad **imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi diverse dalle accise** la cauzione è fissata in misura pari al 10 per cento dell'imposta gravante su tutto il prodotto giacente ed è, comunque, non inferiore all'imposta dovuta mediamente per il periodo di tempo cui si riferisce la dichiarazione presentata ai fini del pagamento dell'imposta.

Con riferimento **all'imposta di consumo sui prodotti succedanei da fumo e sui prodotti che contengono nicotina** l'importo della cauzione è pari al 10 per cento dell'imposta dovuta sul prodotto mediamente in giacenza nei dodici mesi solari precedenti e comunque non inferiore alla media dell'imposta dovuta in relazione a ciascuno dei dodici mesi solari precedenti.

Il **secondo criterio direttivo** prevede che la legislazione delegata sia diretta a revisionare **le procedure amministrative per la gestione della rete di vendita dei prodotti del tabacco**, dei prodotti succedanei dei prodotti da fumo da inalazione che contengano o meno nicotina nonché dei prodotti diversi dai tabacchi lavorati sottoposti ad accisa, contenenti nicotina e preparati allo scopo di consentire, senza combustione e senza inalazione, l'assorbimento di tale sostanza da parte dell'organismo.

## **Articolo 15** *(Procedimento accertativo)*

L'**articolo 15** indica principi e criteri direttivi specifici per la **revisione dell'attività di accertamento**. Le norme di delega prevedono misure di **semplificazione** del procedimento accertativo e un'applicazione generalizzata del **procedimento del contraddittorio**. In particolare, la disposizione delega al Governo il compito di disciplinare il diritto al contraddittorio **in modo omogeneo**, quali che siano le modalità di svolgimento del controllo, concedendo anche al contribuente un termine congruo per le eventuali osservazioni. Al legislatore delegato è, altresì, demandato **il compito di obbligare l'ente impositore a motivare espressamente sulle osservazioni** formulate dal contribuente.

Viene previsto, inoltre, il **riordino delle norme in materia di analisi delle posizioni di rischio fiscale** e l'utilizzo sempre maggiore delle **tecnologie digitali** (anche supportate dall'**intelligenza artificiale**).

Il legislatore delegato è tenuto a realizzare **un potenziamento e una semplificazione del regime dell'adempimento collaborativo** (anche attraverso **maggiori meccanismi premiali e la riduzione della soglia di ingresso al regime**), nonché a introdurre per i soggetti di **minori dimensioni la possibilità di accedere a un concordato preventivo biennale**.

Altre norme sono rivolte ad assicurare una maggiore certezza del diritto tributario anche attraverso **la diminuzione degli aggravati degli oneri amministrativi previsti per il contribuente**.

Il **comma 1** stabilisce che nell'esercizio della delega il Governo osserva i principi e criteri direttivi specifici di seguito descritti al fine di realizzare la **revisione dell'attività di accertamento** (anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali).

La **lettera a)** del comma 1 prevede come obiettivo **la semplificazione del procedimento accertativo**, anche mediante l'utilizzo delle tecnologie digitali in grado di ridurre gli oneri amministrativi a carico dei contribuenti.

La **lettera b)** stabilisce l'applicazione in via generalizzata del **principio del contraddittorio, a pena di nullità**, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e la previsione di una disposizione generale sul **diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario**, secondo le seguenti caratteristiche:

- **disciplina omogenea** indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;
- **termine congruo a favore del contribuente** per formulare **osservazioni** sulla proposta di accertamento;
- 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, della legge n. 212 del 2000 (statuto dei diritti del contribuente).

Con riguardo a tale principio si ricorda che la Corte costituzionale, [con la sentenza n. 47 del 2023](#), pur dichiarando inammissibile la questione di legittimità costituzionale concernente l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 (statuto dei diritti del contribuente), impugnato, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, nella parte in cui non estende il diritto al contraddittorio endoprocedimentale a tutte le modalità di accertamento in rettifica poste in essere dall'Agenzia delle Entrate, se effettuate tramite verifiche “a tavolino”, ha riconosciuto che “la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale” invitando il legislatore a porre in essere “un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata”.

Il principio di delega in commento sembra quindi orientato a definire quanto indicato nel monito della Corte.

Si ricorda inoltre che il sopra citato articolo 12, comma 7, prevede, tra l'altro, che nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori.

Nella Relazione illustrativa il Governo rappresenta le ragioni sottostanti le norme sopra esposte in questi termini: la disposizione attribuisce al legislatore delegato il compito di disciplinare il diritto al contraddittorio in modo omogeneo, quali che siano le modalità di svolgimento del controllo (mediante accesso o “a tavolino”), superando così il “doppio binario” attualmente previsto per i casi diversi da quelli disciplinati dall'articolo 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 e concedendo al contribuente un termine congruo per le eventuali osservazioni. Al legislatore delegato è, altresì, demandato il compito di obbligare l'ente impositore a motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente, così generalizzando la c.d. “motivazione rafforzata” attualmente prevista solo per talune limitate fattispecie, infine, prevedendo in via generalizzata il livello di maggior tutela già adesso previsto dall'articolo 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000.

La **lettera c)** è volta a introdurre una **razionalizzazione e un riordino 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;

Sul punto, si ricorda che la legge di bilancio 2020 ha previsto che, per le attività di analisi del rischio di evasione, **l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza si possono avvalere delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispongono**, allo scopo di individuare **criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo**, nel rispetto di specifiche condizioni poste a protezione dei dati personali dei cittadini; viene incluso, fra le ipotesi in cui è limitato l'esercizio di specifici diritti in tema di protezione dei dati personali, l'effettivo e concreto pregiudizio alle attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale (commi 681-686). In attuazione di tali norme è stato successivamente pubblicato il **D.M. 28 giugno 2022** che dà attuazione alle misure in materia di analisi del rischio prospettate dalla [Relazione per orientare le azioni del Governo volte a ridurre l'evasione fiscale da omessa fatturazione](#) pubblicata il 20 dicembre 2021, in attuazione del traguardo M1C1-101 del PNRR. L'Agenzia delle entrate, successivamente, con [la Circolare 21/E del 20 giugno 2022](#), sempre in linea con le nuove norme introdotte, chiarisce che l'analisi del rischio di evasione basata sui dati dell'Archivio dei rapporti, già avviata in via sperimentale in attuazione di quanto previsto dall'articolo 11, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, sarà potenziata mediante l'elaborazione di nuove liste selettive per l'attività di controllo, che saranno rese disponibili mediante **l'applicativo Ve.R.A.**

La **lettera d)**, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, delega il Governo a introdurre **specifiche forme di cooperazione tra le amministrazioni, nazionali ed estere**, 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.

La **lettera e)** delega il Governo a potenziare l'utilizzo di **tecnologie digitali**, anche con l'impiego di sistemi di **intelligenza artificiale**, al fine di ottenere attraverso la piena interoperabilità delle banche dati, la disponibilità delle informazioni rilevanti e garantirne il tempestivo utilizzo per:

- realizzare interventi volti a **prevenire gli errori dei contribuenti** e i conseguenti accertamenti;
- operare 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;
- perseguire la riduzione dei fenomeni di evasione e di elusione fiscale **massimizzando i livelli di adempimento spontaneo** dei contribuenti;

Di seguito l'ultima tabella con i dati dell'evasione fiscale in Italia presentata nella [Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva](#).

*Gap delle entrate tributarie e contributive – dati in milioni di euro*



Tipologia di imposta	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Differenza 2020-2015	Media 2018-20*
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	4.204	4.103	4.338	4.431	4.589	3.855	-349	4.292
IRPEF lavoro autonomo e impresa	32.206	33.359	33.318	32.938	32.451	28.331	-3.875	31.240
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	780	768	799	797	803	696	-84	765
IRES	8.388	10.286	8.662	7.954	8.738	9.082	693	8.591
IVA	34.957	34.659	35.570	31.823	27.732	25.203	-9.754	28.253
IRAP	5.497	4.946	5.117	5.237	5.023	4.514	-983	4.925
LOCAZIONI	1.275	767	729	693	551	121	-1.153	455
CANONE RAI	1.008	240	225	239	241	248	-759	243
ACCISE sui prodotti energetici	1.430	1.611	2.077	1.498	1.914	1.722	292	1.711
IMU/TASI*	5.113	5.240	4.994	4.997	4.932	5.200	87	5.043
<b>Totale entrate tributarie</b>	<b>94.857</b>	<b>95.978</b>	<b>95.830</b>	<b>90.806</b>	<b>86.975</b>	<b>78.972</b>	<b>-15.885</b>	<b>85.517</b>
<b>Totale entrate tributarie al netto delle accise e dell'IMU</b>	<b>88.314</b>	<b>89.127</b>	<b>88.759</b>	<b>84.110</b>	<b>80.128</b>	<b>72.050</b>	<b>-16.264</b>	<b>78.763</b>
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.784	2.764	2.928	2.940	2.965	2.547	-237	2.818
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.516	8.119	8.804	9.317	9.719	8.311	-205	9.115
<b>Totale entrate contributive</b>	<b>11.300</b>	<b>10.883</b>	<b>11.731</b>	<b>12.257</b>	<b>12.684</b>	<b>10.858</b>	<b>-442</b>	<b>11.933</b>
<b>Totale entrate tributarie e contributive</b>	<b>106.157</b>	<b>106.861</b>	<b>107.562</b>	<b>102.863</b>	<b>99.659</b>	<b>89.829</b>	<b>-16.327</b>	<b>97.450</b>

Fonte: Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, allegata alla NadeF 2022.

Particolare attenzione (a partire dal comma 1, **lettera f**) viene rivolta al perseguimento della riduzione del fenomeno dell'evasione attraverso misure che favoriscono **l'adempimento spontaneo del contribuente**.

Sul punto si segnala che nell'ultimo [Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva – Anno 2022](#) emerge una tendenza incoraggiante in merito ad una maggiore propensione all'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti in quanto la **propensione al gap** (ovvero la misura della propensione all'inadempimento dei contribuenti data dal rapporto tra l'ammontare della differenza tra gettito teorico e gettito effettivo e il gettito teorico) **si è ridotta di circa 2,7 punti percentuali**.

Fonte: Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva – Anno 2022

Propensione al gap nell'imposta	2015	2016	2017	2018	2019	Differenza 2019-2015	Media 2017-2019	2020
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,9%	2,8%	2,9%	2,8%	2,8%	-0,1%	2,8%	N.D
IRPEF lavoro autonomo e impresa	65,1%	66,5%	68,0%	67,6%	68,3%	3,2%	68,0%	68,7%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,3%	7,1%	7,3%	7,1%	7,0%	-0,3%	7,1%	N.D
IRES	23,4%	26,6%	23,7%	21,8%	23,1%	-0,2%	22,9%	23,7%
IVA	26,6%	26,1%	26,6%	23,3%	20,3%	-6,2%	23,4%	19,3%
IRAP	20,2%	18,8%	18,8%	18,6%	18,2%	-2,0%	18,5%	17,8%
LOCAZIONI	14,8%	9,4%	8,8%	8,3%	6,7%	-8,0%	7,9%	6,3%
CANONE RAI	35,5%	36,6%	9,9%	10,3%	10,8%	-24,6%	10,3%	11,2%
ACCISE sui prodotti energetici	7,5%	8,4%	10,7%	7,8%	9,7%	2,2%	9,4%	10,9%
IMU-TASI	26,53%	26,37%	25,29%	25,36%	25,10%	-1,4%	25,3%	25,1%
<b>Totale</b>	<b>21,1%</b>	<b>21,2%</b>	<b>20,9%</b>	<b>19,4%</b>	<b>18,3%</b>	<b>-2,7%</b>	<b>19,5%</b>	<b>N.D</b>
<b>Totale al netto delle accise e dell'IMU</b>	<b>21,4%</b>	<b>21,5%</b>	<b>21,2%</b>	<b>19,6%</b>	<b>18,4%</b>	<b>-3,0%</b>	<b>19,7%</b>	<b>N.D</b>

L’Agenzia delle entrate nel report sui [risultati raggiunti nel 2022](#) ha sottolineato i risultati ottenuti dall’attività svolta dall’Agenzia per favorire la promozione dell’adempimento spontaneo negli ultimi anni.

In merito ai risultati raggiunti dall’Agenzia si sottolinea che sono state inviate n. 2.637.383 lettere di conformità (102% del valore target di 2.581.090 di lettere di compliance) che rappresentano il raggiungimento dell’obiettivo M1C1-105 del PNRR che prevedeva un aumento di tali comunicazioni almeno del 20 % rispetto al 2019, così come l’incasso di 2.945.556.829 euro derivante dalle lettere di promozione dell’adempimento (pari al 120% del valore target di 2.449.500.000 euro) che rappresenta il raggiungimento dell’obiettivo M1C1-107 che prevedeva che il gettito fiscale generato dalle lettere di conformità avrebbe dovuto aumentare del 15 % rispetto al 2019.

### La promozione dell’adempimento spontaneo e i risultati PNRR

Attività	Riforma 1.12 “Riforma dell’Amministrazione Finanziaria”	2022			
<b>INIZIATIVE PREVISTE DAL PNRR</b> 	Nell’ambito della “Riforma dell’Amministrazione Finanziaria” prevista dal PNRR, all’Agenzia delle entrate sono state affidate diverse attività finalizzate alla semplificazione degli adempimenti amministrativi posti a carico dei contribuenti e all’innalzamento del livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari	Nel 2022 sono stati raggiunti (e in alcuni casi ampiamente superati) tutti gli obiettivi previsti dal PNRR di competenza dell’Agenzia delle entrate			
MISURA	DESCRIZIONE	PERIODO DI RIFERIMENTO	SCADENZA	OBIETTIVI	RISULTATI
M1C1-103 – item (i)	Creazione dell’infrastruttura informatica per predisporre la precompilazione delle dichiarazioni IVA	Luglio 2021-Giugno 2022	Giugno 2022	Completare le attività	Obiettivo raggiunto
M1C1-103 – item (ii)	Miglioramento della qualità delle banche dati e implementazione delle piattaforme di analisi avanzata	Luglio 2021-Giugno 2022	Giugno 2022	Completare le attività	Obiettivo raggiunto
M1C1-103 – item (iv)	Pseudonimizzazione dell’Archivio dei rapporti finanziari e introduzione di soluzioni informatiche per l’analisi dei big data	Luglio 2021-Giugno 2022	Giugno 2022	Completare le attività	Obiettivo raggiunto
M1C1-105 <sup>1</sup>	Incremento del 20% del numero di «lettere per la promozione della compliance» inviate nel 2019	Novembre 2021-Ottobre 2022	Dicembre 2022	Inviare almeno 2.581.090 lettere di compliance	Inviare 2.637.383 lettere di compliance (pari al 102% dell’obiettivo)
M1C1-106	Riduzione del 5% del numero di «falsi positivi» rilevati nelle «lettere per la promozione della compliance» nel 2019	Novembre 2021-Ottobre 2022	Dicembre 2022	Ridurre il numero di falsi positivi a non più di 120.175 unità	Consuntivati 20.332 falsi positivi
M1C1-107 <sup>2</sup>	Incremento del 15% degli incassi derivanti dalle «lettere per la promozione della compliance» conseguiti nel 2019	Novembre 2021-Ottobre 2022	Dicembre 2022	Incassare almeno 2.449.500.000 euro	Incassati 2.945.556.829 euro (pari al 120% dell’obiettivo)
M1C1-109	Predisporre la dichiarazione precompilata IVA, riferita all’anno d’imposta 2022, per almeno 2,3 milioni di soggetti passivi IVA	Gennaio 2022-Dicembre 2022	Giugno 2023	Predisporre almeno 2,3 milioni di dichiarazioni IVA precompilate	Predisposizione piattaforma e modalità di messa a disposizione delle dichiarazioni IVA annuali per 2,4 mln di soggetti passivi IVA (a partire dal 10 febbraio 2023)

Fonte: Agenzia delle entrate

In particolare (**numero 1**, della lettera *f*)), le norme rivolte a incentivare l’adempimento spontaneo dei contribuenti dovranno **prevedere il potenziamento del regime dell’adempimento collaborativo** (cd *cooperative compliance*) di cui al titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

Con le norme sopra citate, si ricorda, è stato istituito il regime di adempimento collaborativo fra l’Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell’ordinamento tributario. L’istituto dell’adempimento collaborativo, secondo la [definizione dell’Agenzia delle entrate](#) si pone l’obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente che mira ad

un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tale obiettivo è perseguito tramite l'interlocazione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. È un istituto che prevede l'adesione volontaria del contribuente qualora sia in possesso di determinati requisiti soggettivi ed oggettivi.

Tali norme dovranno pertanto:

- **accelerare il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto**, provvedendo a dotare, con progressivo incremento, l'Agenzia delle entrate di adeguate risorse;
- **consentire 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 ha i requisiti di ammissione richiesti, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo;

Si segnala che, in base alle norme dell'articolo 7 del D. Lgs 128 del 2015, del punto 2 del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016 e del DM del 31 gennaio 2022, l'Agenzia delle entrate chiarisce nel suo sito che l'istituto è riservato:

- per gli anni 2022, 2023 e 2024, ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 1 miliardo di euro. La nuova soglia di ingresso è stata così ulteriormente abbassata dal DM del 31 gennaio 2022. Il DM del 30 marzo 2020 aveva già ridotto da 10 a 5 miliardi di euro la soglia per l'ingresso al regime per gli esercizi 2020 e 2021;
  - ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo;
  - alle imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti (all'art. 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147) indipendentemente dal volume di affari o di ricavi;
  - ai soggetti che fanno parte del Gruppo IVA di imprese già ammesse al regime (d.l. n 119/2018), indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.
- 
- introdurre la possibilità di **certificare il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale** (fermi restando i poteri di controllo dell'Agenzia delle entrate);

- prevedere la possibilità di gestire in **regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime**;
- introdurre nuove e più penetranti **forme di contraddittorio preventivo**, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime, prevedendo, anche, la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notifica di un parere negativo;
- prevedere **procedure semplificate di regolarizzazione della posizione del contribuente** in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi;
- prevedere l'emanazione di un **apposito codice di condotta** che disciplini i diritti e gli obblighi dell'amministrazione e dei contribuenti;
- prevedere che **l'esclusione dal regime, in caso di violazioni fiscali non gravi**, tali da non pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, sia **preceduta da un periodo transitorio di osservazione**, al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime;
- **potenziare gli effetti premiali** connessi all'adesione al regime prevedendo, in particolare:
  - un'ulteriore **riduzione delle sanzioni amministrative tributarie** per i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente e in modo tempestivo ed esauriente, fino alla possibilità di una loro integrale non applicazione nei confronti dei contribuenti che hanno tenuto comportamenti particolarmente collaborativi e trasparenti, da individuare, in maniera puntuale, e i cui documenti contabili sono comunque certificati da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili;
  - l'individuazione, ferme restando le disposizioni previste dall'articolo 18, comma 1, lettera *b*) (alla cui scheda di lettura si rimanda), 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 non dolosi e comunicato preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, l'esistenza dei relativi rischi fiscali;
  - **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.

Sempre in un'ottica di potenziamento degli istituti di adesione spontanea, **al numero 2)** della lettera *f*) si delega il Governo a introdurre la possibilità di accedere a un **concordato preventivo biennale** attraverso il quale i contribuenti avranno **la possibilità di aderire alla proposta** sviluppata, in base all'incrocio delle banche dati, dall'Agenzia delle entrate **ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, pagando quanto pattuito in due anni.**

Nella Relazione illustrativa che accompagna il testo si sottolinea che la disposizione ha la finalità di favorire l'emersione di materia imponibile e di offrire al contribuente l'opportunità di rendere certa la propria posizione tributaria. Conseguentemente, sono considerati irrilevanti, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nonché dei contributi previdenziali obbligatori, eventuali maggiori o minori redditi imponibili rispetto a quelli oggetto del concordato, fermi restando gli obblighi contabili e dichiarativi.

In particolare viene previsto per i soggetti di minore dimensione, l'introduzione del concordato preventivo biennale a cui possono accedere i contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, prevedendo:

- 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;
- **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, risulta che **il contribuente non ha correttamente documentato**, negli anni oggetto del concordato stesso o in quelli precedenti, ricavi o compensi per un importo superiore a prestabilite soglie ritenute significative ovvero ha commesso altre violazioni fiscali di non lieve entità.

Il Governo inoltre è delegato ad adottare alcune misure (alla **lettera g**) del comma 1) volte ad 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;

Come sottolineato nella Relazione illustrativa tale criterio mira a evitare un eccessivo aggravio degli oneri amministrativi per il contribuente in termini di eccessiva dilatazione dei tempi di controllo e dell'obbligo di conservazione delle scritture contabili.

- **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 soli 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.

**Il comma 2** specifica che i sopra esposti principi e criteri **non devono trovare applicazione per la revisione dei medesimi procedimenti inerenti alla disciplina doganale e all'applicazione dell'accisa e delle altre imposte indirette.**

Nella Relazione che accompagna il testo si chiarisce che tale esclusione è in relazione alla specialità e specificità delle strutture dei citati tributi indiretti per i quali l'attività dell'accertamento tributario rappresenta un'attività fisiologica preventiva, finalizzata alla determinazione dell'imposta dovuta e non un'attività successiva all'adempimento dell'obbligazione tributaria, come avviene per gli altri tributi, volta a contrastare i comportamenti patologici del sistema tributario

La norma, infatti stabilisce che i principi e criteri direttivi specifici di cui all'articolo in esame non trovano applicazione ai fini della riforma 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 Titolo III del testo unico approvato con il decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.

I medesimi principi e criteri direttivi non trovano altresì applicazione ai fini della riforma dell'istituto della revisione dell'accertamento doganale.

## **Articolo 16** *(Procedimenti di riscossione e di rimborso)*

L'**articolo 16** reca i principi e i criteri direttivi specifici per una revisione del sistema nazionale della riscossione che assicuri una maggiore efficacia, imparzialità ed efficienza.

Tra le principali misure che il legislatore delegato dovrà assumere si segnalano:

- **una pianificazione annuale** delle procedure di recupero da concordare con Ministero dell'economia e delle finanze-MEF;
- il **discarico automatico**, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse;
- 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
- la **revisione della disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione**;
- la determinazione dei **criteri di individuazione delle quote automaticamente discaricate in ciascun anno da sottoporre al controllo**.

La riforma dovrà prevedere, inoltre, l'incremento dell'utilizzo delle **più evolute tecnologie** e l'**interoperabilità** dei sistemi, la modifica delle **condizioni di accesso ai piani di rateazione**, il progressivo **superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento**.

La delega dovrà altresì essere esercitata per **superare l'attuale separazione** tra l'**Agenzia delle entrate**, titolare della funzione della riscossione, e l'**Agenzia delle entrate-Riscossione**, soggetto che svolge le attività di riscossione.

L'**articolo 16** stabilisce che nell'esercizio della delega il Governo osservi, ai fini della revisione del sistema nazionale della riscossione, alcuni principi e criteri direttivi specifici (anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali).

In particolare al **comma 1, lettera a)**, si stabilisce che debba essere **incrementata l'efficienza del sistema nazionale della riscossione**, attraverso una semplificazione che orienti l'attività verso i principi di efficacia, economicità e imparzialità nonché **verso obiettivi di risultato**.

Nella Relazione illustrativa il Governo precisa le motivazioni della misura in esame sottolineando, tra l'altro, che: l'attuale disciplina del servizio di riscossione si presenta estremamente farraginoso e inidoneo a consentire un efficace svolgimento delle attività di recupero coattivo dei crediti pubblici. Del resto,

nonostante le parziali modifiche intervenute nel tempo, la disciplina in parola rimane ancora fondamentalmente ispirata a principi appropriati ad un contesto di alterità tra la pubblica amministrazione e i soggetti privati incaricati dell'attività di riscossione coattiva, contesto ormai superato da anni. Il sistema si presenta eccessivamente macchinoso, in quanto impone lo svolgimento di attività di recupero pressoché indistinte per tutti i crediti iscritti a ruolo e, in considerazione dell'elevatissimo numero di partite affidate all'agente della riscossione (non di rado di problematica esigibilità sin dall'origine), risulta, di fatto, impossibile effettuare per tutti i carichi la totalità delle azioni di riscossione coattiva astrattamente ipotizzabili, anche a prescindere dalla prevedibile efficacia di ciascuna di essa. Il comma 1 dell'articolo 19, del d. lgs. n. 112 del 1999 prevede, invero, attualmente, per le pubbliche amministrazioni che effettuano il controllo delle comunicazioni di inesigibilità e per l'agente della riscossione, una pluralità di adempimenti (comunicazione di avvio del procedimento di controllo/riciesta di documentazione, esame dei documenti trasmessi, contestazione all'agente della riscossione, eventuale assegnazione di un nuovo termine per lo svolgimento di attività di riscossione, esame delle attività svolte e adozione di una nuova decisione dopo la scadenza di tale termine). Senza contare che, tali controlli, pur se esercitati limitatamente alla percentuale del 5% prevista dallo stesso articolo 19, comma 2, del d.lgs. n. 112 del 1999, non potranno che interessare comunque un elevatissimo numero di carichi.

Nel corso dell'[audizione presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale](#), il direttore dell'Agenzia delle entrate ha rappresentato che nel 2022 si è superato il tetto dei **1.100 miliardi non riscossi, 130-140 milioni di cartelle, 230 milioni di crediti da riscuotere, circa 16 milioni di cittadini iscritti a ruolo** e che ciò rappresenta “una montagna evidentemente difficile da gestire”.

Tale obiettivo deve essere perseguito attraverso alcune nuove misure, tra le quali **una pianificazione annuale** delle procedure di recupero da concordare con il MEF, il **discarico automatico, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento**, delle quote non riscosse, **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, nonché **la revisione della disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione** e la determinazione dei criteri di **individuazione delle quote da sottoporre a controllo**.

Nel dettaglio il nuovo sistema nazionale della riscossione dovrà essere realizzato attraverso:

- la **pianificazione annuale**, da concordare con il MEF, 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 e di quelle interessate da dilazioni di pagamento e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggredibili ovvero di azioni fruttuosamente esperibili;
- la **possibilità** per l'ente creditore, successivamente al discarico automatico, **di riaffidare in riscossione le somme discaricate**, in presenza di nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali;
- 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, nonché, nella misura e secondo le indicazioni contenute nella pianificazione concordata con il MEF, di atti interruttivi della prescrizione;
- la **gestione del processo di recupero coattivo** in conformità alla pianificazione concordata;
- la **tempestiva trasmissione telematica delle informazioni** relative all'attività svolta;
- 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**, prevedendola in presenza di dolo e nei soli casi in cui dal mancato rispetto, per colpa grave, delle previsioni derivanti dall'attuazione delle disposizioni sulla salvaguardia del diritto di credito (mediante tempestivo tentativo di notifica), 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;
- l'attribuzione al **MEF del potere di verificare la conformità dell'attività di recupero dei crediti affidati all'agente della riscossione alla pianificazione concordata**, 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** delle stesse quote, e delle modalità, anche esclusivamente 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**.

Nella Relazione che accompagna il testo il Governo illustra la misura in questi termini: nel rispetto dei principi di economicità ed efficacia e con riguardo ai crediti tributari erariali, dovranno essere determinati i criteri di individuazione, da parte delle singole amministrazioni, delle quote automaticamente disaccantonate in ciascun anno da sottoporre al controllo (es. a campione, anche randomico, ovvero per valore, etc.), in misura compresa tra il 2 per cento e il 6 per cento, e il potere di stabilire che tale controllo possa essere esercitato anche con modalità esclusivamente telematiche (si tratta, in sostanza, di valutare l'operato di un ente pubblico nazionale, strumentale all'Agenzia delle entrate, dotato di sistemi informativi recanti informazioni di dettaglio sulle procedure svolte e sui risultati conseguiti). Per quanto concerne i restanti crediti, dovranno essere determinati i criteri di individuazione delle quote da sottoporre a controllo nella misura massima del 5 per cento, lasciando così inalterata l'attuale soglia prevista dall'articolo 20, comma 2, del d.lgs. n. 112 del 1999. La differenza delle soglie rispettivamente previste per i crediti tributari erariali e per gli altri trova ragione nella possibilità, per i primi, di procedere con modalità di controllo esclusivamente telematiche e, conseguentemente di verificare in minore tempo un maggior numero di quote.

Con la **lettera b)** si affida al legislatore delegato il compito di **incrementare l'utilizzo, a fini di riscossione, delle più evolute tecnologie e l'interoperabilità dei sistemi**, nonché quello di eliminare duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, con conseguenti riduzioni dei costi.

La **lettera c)** prevede che siano modificate progressivamente le condizioni di accesso ai piani di rateazione, in vista di una **stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate**.

A tale proposito si ricorda che la disciplina vigente prevede (articolo 19 del DPR dl 29 settembre 1973, n. 602) che l'agente della riscossione, su richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, concede per ciascuna richiesta la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di **settantadue rate mensili** ovvero la rateazione prevista ove il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica, può essere **umentata fino a centoventi rate mensili**.

La **lettera d)** dispone che debba essere potenziata l'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 decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78;

Il sopra citato procedimento 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 (e previo parere delle Commissioni parlamentari competenti in materia, che si pronunciano entro trenta giorni dalla richiesta); nella relazione illustrativa tale *iter* viene definito estremamente farraginoso e complesso.

Si ricorda, inoltre, in estrema sintesi che il ruolo è un elenco che contiene i nominativi dei debitori, la tipologia del credito e le relative somme dovute (il ruolo viene formato dall'ente creditore e trasmesso all'Agenzia delle entrate-Riscossione) mentre la cartella di pagamento è l'atto successivo con il quale l'Agenzia delle Entrate-Riscossione richiede il pagamento delle somme risultate a debito del contribuente a seguito dell'attività di controllo dell'ente creditore (Agenzia delle Entrate, Inps, comuni, ecc.).

- **l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione**, per assicurare una maggiore rapidità dell'azione di recupero;
- **la razionalizzazione e l'automazione della procedura di pignoramento dei rapporti finanziari**, anche mediante l'introduzione di meccanismi di cooperazione applicativa sin dalla fase della dichiarazione stragiudiziale del terzo, ai sensi dell'articolo 75-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

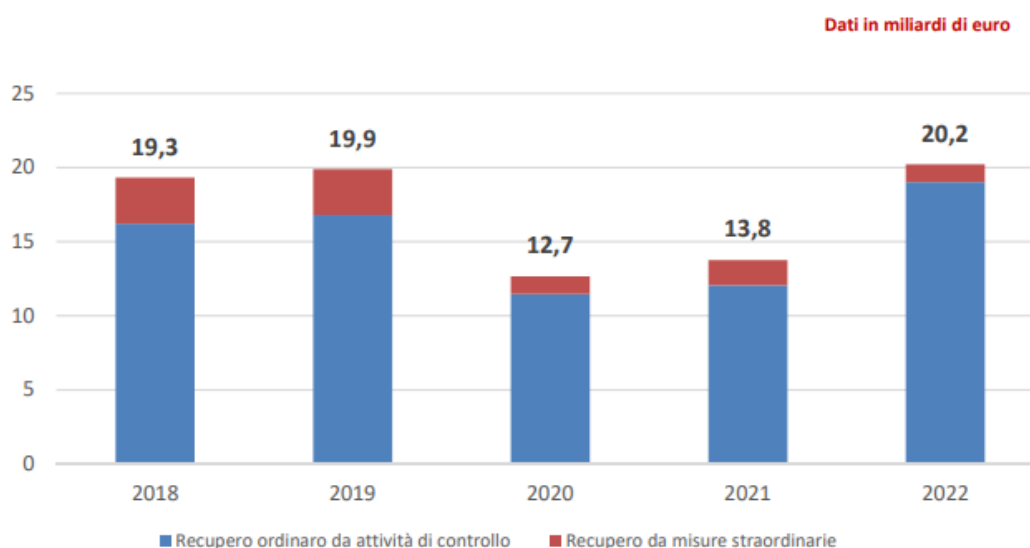
La **lettera e)** prevede che debba essere individuato un nuovo assetto organizzativo del sistema nazionale della riscossione, anche mediante il **trasferimento delle funzioni e delle attività attualmente svolte dall'agente nazionale della riscossione, o di parte delle stesse, all'Agenzia delle entrate**, 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.

Sul punto si segnala che il processo di superamento dell'attuale dualismo tra le due Agenzie è stato in parte già affrontato ai [commi 14-23 della](#) legge di bilancio 2022 che hanno introdotto delle modifiche alla *governance* del servizio nazionale della riscossione nell'ottica di una maggiore integrazione tra l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate-Riscossione. Le disposizioni, a tal fine, prevedono che l'Agenzia delle entrate-Riscossione è sottoposta all'indirizzo operativo e di controllo dell'Agenzia delle entrate e che quest'ultima approva le modifiche dei regolamenti e degli atti di carattere generale che regolano il funzionamento dell'Agenzia delle entrate-

Riscossione, nonché i bilanci e i piani pluriennali di investimento. Sono, altresì, previste forme di assegnazione temporanea, comunque denominate, di personale da un'agenzia all'altra.

I risultati ottenuti dall'Agenzia delle entrate-Riscossione nella lotta all'evasione fiscale sono rappresentati nel grafico che segue.

## Il recupero dell'evasione



La **lettera f)** precisa che nell'introdurre il nuovo modello organizzativo di cui alla sopra esposta lettera *e*), il legislatore delegato dovrà garantire la **continuità del servizio della riscossione** attraverso il conseguente trasferimento delle risorse strumentali, nonché delle risorse umane, senza soluzione di continuità.

La **lettera g)** prevede **la semplificazione nonché la velocizzazione delle procedure relative ai rimborsi.**

Nella Relazione illustrativa il Governo precisa il perimetro della misura sottolineando che il criterio di delega in tema di semplificazione e velocizzazione delle procedure relative ai rimborsi interesserà ad esempio l'IVA rendendo l'ordinamento interno maggiormente aderente ai criteri elaborati dalla Corte di Giustizia, secondo la quale il soggetto passivo dell'IVA che si trovi in una posizione creditoria può, in attuazione del principio di neutralità dell'imposta, richiedere il rimborso dell'IVA a credito, senza che le modalità adottate dagli Stati membri rendano difficile ottenere tale rimborso. In base al criterio di delega potranno,

pertanto, essere apportate modifiche alla normativa attuale per consentire al contribuente di ottenere agevolmente e in tempi rapidi il rimborso.

La **lettera h)** prevede l'introduzione 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**.

Il **comma 2** stabilisce che le disposizioni di cui al comma 1, lettera *a*), numeri 2) e 3) e lettera *c*) non trovano applicazione per la revisione del sistema della riscossione delle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera *a*), della decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio del 14 dicembre 2020. Si tratta delle risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione concernenti le entrate provenienti dalle risorse proprie tradizionali costituite da prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni dell'Unione sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del trattato, ormai scaduto, che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero

In pratica, **in considerazione della specialità e specificità delle risorse proprie dell'UE, la norma esclude il discarico automatico per le somme afferenti la riscossione delle risorse proprie tradizionali dell'UE nonché l'applicazione di un piano di rateizzazione** delle somme da versare all'erario articolato in 120 rate.

Il **comma 3** prevede che ai fini della revisione del sistema della riscossione dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi previste dal titolo III del testo unico approvato con il decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 il Governo debba osservare, unitamente ai principi e criteri direttivi di cui al comma 1, ad eccezione di quanto previsto dalla descritta lettera *c*), due ulteriori principi e criteri direttivi specifici:

- **rivedere il sistema di determinazione, liquidazione e versamento dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale**, forniti a consumatori finali o autoconsumati, al fine di superare, in particolare, l'attuale sistema di versamento dell'imposta (che prevede il riferimento costante, ai fini del pagamento del tributo stesso, ai quantitativi consumati nell'anno precedente) 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.

## **Articolo 17** *(Procedimenti del contenzioso)*

L'**articolo 17** reca i princìpi e i criteri direttivi a cui il Governo è chiamato ad attenersi nell'esercitare la delega conferita per la **revisione** della **disciplina** e dell'**organizzazione** dei **processi tributari**.

L'**articolo 17** reca principi e criteri direttivi per interventi di riforma del contenzioso tributario.

In primo luogo (**lettera a**), coerentemente con il **potenziamento** dell'**istituto dell'autotutela** (di cui all'articolo 4, comma 1, lettera g), preordinato a prevenire l'instaurarsi di contenziosi in sede giudiziale quando questi possano essere definiti in via amministrativa, si demanda al legislatore delegato di intervenire sui vigenti **istituti** aventi **finalità deflattive** e **operanti anteriormente** alla **costituzione in giudizio della parte resistente** (di cui all'art. 23 del [decreto legislativo n. 546 del 1992](#)) ossia, dell'ente impositore, dell'agente della riscossione o dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del [decreto legislativo n. 446 del 1997](#), nei cui confronti sia stato proposto ricorso. La finalità è quella del massimo contenimento dei tempi di conclusione delle controversie tributarie e di riduzione del contenzioso, come previsto dal PNRR.

In secondo luogo (**lettera b**), si prevede di **ampliare** e **potenziare** l'**informatizzazione** della **giustizia tributaria** mediante:

- norme di semplificazione processuale che siano funzionalmente orientate ad una **completa digitalizzazione** del processo;
- l'utilizzo obbligatorio di **modelli predefiniti** per la redazione di atti processuali, verbali e provvedimenti giurisdizionali;
- la disciplina delle **conseguenze** processuali derivanti dalla **violazione** dell'obbligo di utilizzo di **modalità telematiche**;
- la previsione che la **discussione da remoto** della causa possa essere **richiesta** anche **da una sola delle parti** costituite, mediante apposita istanza da notificare, ferma in ogni caso la possibilità per le altre parti di discutere in presenza, limitando la partecipazione a distanza alla sola parte richiedente.

In terzo luogo (**lettera c**), si dispone la **modificazione** dell'**articolo 57** del [D.P.R. n. 602 del 1973](#), prevedendo, in materia di esecuzione tributaria, un intervento di razionalizzazione nel riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice civile.

In particolare, viene consentito al ricorrente di proporre **opposizione all'esecuzione** (art. 615, comma 2, c.p.c.) e opposizione agli **atti esecutivi**

(art. 617 c.p.c.) davanti **al giudice tributario**, ma solo nell'evenienza in cui si censuri la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento o dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2, D.P.R. n. 602 del 1973.

A riguardo, si ricorda la pronuncia della Corte Costituzionale, [sentenza n. 114 del 2018](#), con cui la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 57, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'articolo 50 del D.P.R. n. 602 del 1973, siano ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615 del codice di procedura civile.

Inoltre (**lettera d**), al fine di abbreviare ulteriormente le tempistiche del processo tributario e impedire la progressione dell'attività di riscossione, viene previsto che la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei **provvedimenti giurisdizionali** avvenga nella stessa **udienza di trattazione**, immediatamente dopo la delibazione di merito; che siano introdotte misure volte ad **accelerare la fase cautelare** anche nei gradi di giudizio successivi al primo (**lettera e**) e che vengano adottati interventi di deflazione del contenzioso, **favorendo la definizione agevolata delle liti** pendenti in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di Cassazione (**lettera f**).

Infine, l'articolo in esame reca principi volti ad orientare il Governo nella **redistribuzione sul territorio nazionale delle corti di giustizia tributaria** di primo e secondo grado, con l'obiettivo di incrementarne l'efficienza e i risparmi di spesa.

Si tratta, in particolare, dei seguenti criteri direttivi:

- ridefinire l'assetto territoriale delle corti di giustizia tributaria di primo e delle sezioni staccate delle corti di giustizia tributaria di secondo grado, anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti, sulla base di criteri che tengano conto di parametri oggettivi, quali, ad esempio, l'estensione del territorio, i carichi di lavoro e gli indici di sopravvenienza, il numero degli abitanti della circoscrizione, gli enti impositori e della riscossione (**lettera g**);
- prevedere una disciplina sulla mobilità dei magistrati, dei giudici tributari e del personale amministrativo interessati al riordino territoriale, in modo da assicurare la necessaria continuità dei servizi della giustizia tributaria presso le Corti di primo e secondo grado, alle quali sono devolute le competenze degli uffici accorpati o soppressi, assicurando al contempo ai



magistrati e ai giudici tributari le medesime funzioni già esercitate presso le Corti di provenienza (**lettera h**).

## **Articolo 18** **(Le sanzioni)**

Con l'**articolo 18**, si impegna il Governo ad osservare una serie di princìpi e criteri direttivi specifici per la **revisione del sistema sanzionatorio** tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali.

In particolare, il **comma 1 dell'articolo 18** delinea princìpi e reca criteri direttivi per gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali (**lettera a**), per le sanzioni penali (**lettera b**) e per le sanzioni amministrative (**lettera c**).

Riguardo agli aspetti comuni alle sanzioni tributarie amministrative e penali, **nella lettera a) vengono posti tre obiettivi. Il primo obiettivo** è di pervenire ad una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di *bis in idem*.

**Il secondo obiettivo fissato dalla lettera a)** è la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario, adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti, materia attualmente regolata dal [decreto legislativo n. 74 del 2000](#), avente ad oggetto la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205, **articoli 13 e 13-bis**.

Si tratta di armonizzare i termini di estinzione per beneficiare della non punibilità o delle attenuanti di cui sopra con l'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale.

**Il terzo obiettivo posto dalla lettera a) dell'articolo 18 della delega al Governo** consiste nella previsione che le sanzioni siano ridotte di entità o del tutto escluse, nel quadro di un regime di adempimento collaborativo, nel caso di volontaria adozione da parte del contribuente di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Le sanzioni potranno essere ridotte o escluse anche nel caso di preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese le quali non possiedono i requisiti per aderire all'istituto dell'adempimento collaborativo. L'**articolo 4 del decreto legislativo 128 del 2015** cui fa esplicito riferimento la **lettera a)** disciplina gli attuali requisiti occorrenti per l'adesione dei contribuenti ad un regime di adempimento collaborativo.

La **lettera b)**, che fissa criteri e principi da adottare per le sole sanzioni penali, individua due criteri direttivi. Il primo di essi è di dare specifico rilievo all'eventuale sopraggiunta impossibilità, per il contribuente, di fare fronte al pagamento del tributo, per motivi a lui non imputabili.

Il secondo criterio direttivo è di dare specifico rilievo in sede penale alle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale circa la valutazione della rilevanza del fatto ai fini penali.

La **lettera c)**, contiene quattro criteri direttivi relativamente alle **sanzioni amministrative**.

Il n. 1 della lettera c) individua come criterio quello di migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, in modo da ridurne il carico e allinearle agli *standard* di altri Paesi europei.

Le ragioni di questo intervento, secondo la relazione illustrativa, risiedono nel livello definito abnorme dell'attuale pretesa complessiva e nella volontà di diminuire il rischio cui il contribuente si espone in caso di esito negativo di un giudizio, eliminando così un disincentivo a esperire la tutela giudiziaria. Nella relazione si sottolinea, altresì, che i livelli intollerabili delle sanzioni amministrative attualmente previste si discostano sensibilmente da quelle in vigore in altri Paesi.

Il n. 2 della lettera c) individua come criterio direttivo dell'intervento governativo quello di assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni. Quest'ultima finalità viene esplicitamente collegata ad una revisione dell'istituto del ravvedimento, che comporti una graduazione della riduzione delle sanzioni che risulti coerente con quanto previsto al precedente numero 1).

La **lettera c)**, **n. 3**, stabilisce che la maggiorazione delle sanzioni per recidiva sia inapplicabile prima della definizione del giudizio sulle precedenti violazioni. Inoltre, si prevede una revisione delle ipotesi stesse di recidiva.

Secondo la relazione illustrativa, le future novità relative alle maggiorazioni da recidiva rispecchiano le tendenze della recente giurisprudenza di legittimità in materia.

Sempre stando alla relazione illustrativa, la revisione delle ipotesi di recidiva si concentrerà soprattutto sulle violazioni della stessa indole (vale a dire le violazioni le quali, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano, o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità, ancorché possano violare norme diverse). Anche la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione è destinata ad essere

riveduta. Essa sarà resa coerente con gli indirizzi sopra specificati, e sarà estesa agli istituti deflattivi.

Si ricorda che il concorso è formale quando con una sola azione (o omissione) vengono commessi più reati; è invece materiale, quando un individuo commette una pluralità di reati ponendo in essere condotte diverse.

Il **comma 2 dell'articolo 18** prescrive il riordino del sistema sanzionatorio in materia di accisa e di altre imposte indirette sui consumi e sulla produzione disciplinato nel [testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali](#), c.d. testo unico delle accise ([decreto legislativo n. 504 del 1995](#)).

La **lettera a)** del comma 2 prefigura una razionalizzazione dei sistemi sanzionatori amministrativo e penale. Gli obiettivi della razionalizzazione sono una maggiore semplificazione e una maggiore coerenza con i principi giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, fra cui, in particolare, quelli di predeterminazione e proporzionalità alla gravità delle condotte.

*Si valuti l'opportunità di esplicitare a quali ulteriori principi giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'Unione Europea si intende far riferimento ai fini dell'esercizio della delega.*

La **lettera b) del comma 2** è interamente dedicata all'introduzione di un nuovo illecito, denominato **sottrazione**, relativo all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati e, su prodotti fiscalmente equiparabili a essi (ma non su altri manufatti o prodotti). L'illecito si configura anche se la sottrazione viene solamente tentata ma non viene compiuta. Del resto, l'equiparazione del delitto tentato al delitto consumato è già prevista da uno dei riferimenti normativi che si trovano nella **lettera b) del comma 2**, ovvero nella [legge n. 907 del 1942](#) (Legge sul monopolio del sale dei tabacchi). Il mezzo e le modalità della sottrazione (o del tentativo di sottrazione) non rilevano. Le violazioni sui tabacchi lavorati saranno ricondotte al testo delle accise.

Nella relazione illustrativa si afferma che l'intervento serve a ricondurre le violazioni sui prodotti in questione all'interno del testo unico delle accise. Allo stato della legislazione vigente, le medesime violazioni sono sanzionate ricorrendo alle norme di cui al [D.P.R. n. 43 del 1973](#) che puniscono il reato di contrabbando di tabacchi lavorati esteri, o nella **citata legge sul monopolio del sale e dei tabacchi, n. 907 del 1942**. Mediante l'innovazione recata dalla **lettera b) del comma 2 dell'articolo 18 in commento**, si avrà una disciplina sanzionatoria specifica e a carattere organico che riguarderà espressamente ed esclusivamente il mancato assolvimento dell'accisa, a prescindere dal luogo di provenienza e/o di produzione del prodotto in oggetto.

La **lettera b) numeri da 1 a 11**, prevede, con riferimento alla nuova fattispecie di illecito, che siano determinate: le pene detentive, che vanno da un minimo di due anni ad un massimo di cinque, essendo tuttavia previste soglie di non punibilità, al fine di applicare sanzioni amministrative in luogo di quelle penali, e riduzioni per i casi meno gravi; le circostanze aggravanti in linea con quelle previste dalla disciplina doganale in materia di contrabbando di tabacchi lavorati; le fattispecie associative, le quali sono punibili con pene più severe le quali vanno da tre a otto anni di reclusione (coordinandola con l'articolo 51, comma 3-*bis*, del codice di procedura penale); la confisca delle cose che sono oggetto dell'illecito nonché di quelle che servirono o furono destinate a commetterlo; le confische del prezzo, del prodotto o del profitto del reato oppure, quando le prime sono impossibili, le confische di somme di denaro, beni o altre utilità al soggetto condannato, anche per interposta persona, per un valore equivalente; l'affidamento in custodia di beni sequestrati diversi dal denaro; le disposizioni sulla custodia delle cose sequestrate, sulla distruzione delle cose sequestrate o confiscate e sulla vendita delle cose confiscate. E' previsto altresì un coordinamento tra la normativa da introdurre e [l'articolo 266, comma 1, del codice di procedura penale](#) che delinea i limiti di ammissibilità delle intercettazioni di conversazioni e telecomunicazioni.

La **lettera e) del citato comma 1 dell'articolo 266 del codice di procedura penale** consente le intercettazioni per i delitti di contrabbando.

I suddetti principi e criteri direttivi relativi al nuovo illecito di sottrazione (compiuta o tentata) saranno applicati anche a prodotti diversi dal tabacco ma fiscalmente equiparabili ai prodotti da fumo tradizionali (per l'individuazione di tali prodotti equiparabili, il riferimento normativo è agli **articoli 62-quater, 62-quater.1 e 62-quinquies del testo unico**). Se i prodotti alternativi non contengono nicotina, possono aversi sanzioni amministrative invece che penali.

Si prevede inoltre che sia disposta l'abrogazione delle **disposizioni della citata legge 907 del 1942 e della [legge 27 del 1951](#)**, Modificazioni alla legge 17 luglio 1942, n. 907, sul monopolio dei sali e dei tabacchi, che risultano superate a seguito dell'introduzione delle nuove norme recate dalla lettera b) del comma 2 dell'articolo 18 della delega al Governo.

La **lettera c) del comma 2 dell'articolo 18** risponde all'esigenza di razionalizzare e sistematizzare il quadro giuridico complessivo delle disposizioni inerenti alla vendita dei tabacchi lavorati e dei prodotti diversi dal tabacco ma equiparabili ai prodotti da fumo tradizionali che avviene senza autorizzazione o all'acquisto da persone che non sono autorizzate alla

vendita. Le violazioni sui tabacchi lavorati e sugli altri prodotti cui si riferisce **lettera c)** saranno ricondotte all'interno del testo unico delle accise.

La **lettera d)** applica, per i reati puniti con la pena detentiva non inferiore nel limite massimo a cinque anni, concernenti i tabacchi lavorati e i prodotti fiscalmente equiparabili ad essi la cosiddetta "confisca per sproporzione", prevista dal vigente [articolo 240-bis del codice penale](#).

Si tratta della confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito dichiarato o alla propria attività economica.

La **lettera e) del comma 2** introduce nella disciplina concernente i tabacchi lavorati la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati previsti dal testo unico delle accise. Ciò avverrà sotto forma di integrazione del [decreto legislativo 231 del 2001](#), che reca la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300. Saranno applicate sanzioni amministrative, che dovranno essere effettive, proporzionate e dissuasive rispetto alla tipologia di illecito. A titolo di esempio, la relazione illustrativa indica l'interdizione dall'esercizio dell'attività o la sospensione e la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito.

L'oggetto del **comma 3 dell'articolo 18** è la revisione della disciplina sanzionatoria da applicare alle violazioni della normativa doganale. Il comma è suddiviso in quattro lettere.

Ai sensi della **lettera a) del comma 3**, la revisione, innanzi tutto, dovrà **coordinare la disciplina dell'illecito introdotta con il comma 2, lettera b), con la disciplina del contrabbando di tabacchi contenuta nel citato D.P.R. 43 del 1973 testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale** anche in coerenza con la disciplina delle altre fattispecie di contrabbando previste dal citato testo unico delle leggi doganali. Di conseguenza saranno comminabili contestualmente sia le sanzioni per inosservanza delle prescrizioni doganali, sia quelle riguardanti il mancato assolvimento dell'accisa, la quale in occasione di un'importazione irregolare diventa esigibile.

Nella relazione illustrativa si sottolinea che tale intervento vuole perseguire lo scopo di armonizzare le disposizioni sanzionatorie applicabili alle violazioni riguardanti il caso in cui i tabacchi lavorati, sottratti all'accertamento o al pagamento dell'accisa dovuta, siano anche oggetto di violazioni della disciplina

doganale in quanto importati irregolarmente nel territorio doganale; in tale ipotesi, quindi, saranno comminabili, contestualmente, sia la sanzione prevista per l'inosservanza delle prescrizioni della normativa doganale (ad esempio, per il mancato pagamento dei dazi dovuti) sia quella prevista dalle disposizioni che disciplinano il nuovo illecito in relazione al mancato assolvimento dell'accisa per la quale l'obbligazione tributaria sorge e diventa esigibile, nel caso di specie, al momento dell'importazione irregolare.

Inoltre, in base alla **lettera b)**, si prevede il riordino della disciplina sanzionatoria del **D.P.R. 43 del 1973** per il contrabbando di prodotti diversi dai tabacchi lavorati, in relazione alle merci che entrano in Italia o ne escono ai sensi, rispettivamente, dell'**articolo 79** e dell'**articolo 82 del [Codice Doganale dell'Unione Europea](#)**.

In particolare, si prevede la razionalizzazione delle fattispecie sanzionatorie penali e la revisione delle sanzioni amministrative per adeguarle ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasione indicati dall'**articolo 42 del Codice Doganale dell'Unione**.

Inoltre si prevede la razionalizzazione delle disposizioni sulla custodia delle cose sequestrate, sulla distruzione delle cose sequestrate o confiscate e sulla vendita delle cose confiscate.

La **lettera c)** prescrive un riordino e una revisione della disciplina sanzionatoria in relazione al contrabbando di prodotti diversi dai tabacchi lavorati, avuto riguardo sia alle fattispecie illecite di natura penale che di natura amministrativa, con precipuo riferimento al **Decreto del Presidente della Repubblica 43/1973**.

Con la revisione saranno introdotte soglie di punibilità, sanzioni minime o sanzioni proporzionali rispetto all'ammontare del tributo evaso ovvero alla gravità della condotta. Per il resto si tratterà di armonizzazione delle fattispecie illecite che sono oggetto delle sanzioni.

La **lettera d)** si riprende il tema della responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche e si ribadisce l'intenzione di intervenire mediante integrazione del **decreto legislativo 231 del 2001**, specificando la necessità di operare sull'**articolo 25-sexdecies, comma 3, di quest'ultimo**, che è dedicato al contrabbando e alle sanzioni per contrastarlo.

Per effetto dell'integrazione, nelle ipotesi di mancato pagamento di diritti di confine dovuti il cui importo ammonti a più di centomila euro, alle sanzioni interdittive già previste (il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi, il divieto di pubblicizzare beni o servizi) si aggiungeranno l'interdizione dall'esercizio delle attività e la sospensione o

revoca di autorizzazioni, licenze e commissioni funzionali alla commissione dell'illecito.



## **Articolo 19** *(Testi unici e codificazione della materia tributaria)*

L'**articolo 19** reca la delega per la **codificazione della normativa fiscale** e detta i principi e i criteri direttivi che il Governo è chiamato a seguire nell'adozione di uno o più decreti legislativi che realizzino un **riordino organico** delle disposizioni che regolano il sistema fiscale **mediante** la redazione di **testi unici**.

In particolare, il **comma 1** dell'articolo in esame reca una serie di principi e criteri direttivi a cui il Governo deve attenersi nell'adottare, entro 12 mesi dall'entrata in vigore della presente legge e secondo la procedura di cui all'articolo 1, uno o più decreti legislativi per il **riordino organico** delle **disposizioni** che regolano il **sistema fiscale**, **mediante** la redazione di **testi unici**. La *ratio*, pertanto, è quella di:

- procedere ad un **riordino sistematico** della **normativa fiscale** attraverso la puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzandole per settori omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore in vigore;
- **coordinare le norme vigenti**, anche di recepimento e attuazione della normativa europea, sotto un profilo sostanziale e formale, apportando le necessarie modifiche in modo tale da garantirne e migliorarne la coerenza giuridica, logica e sistematica, anche alla luce dai decreti legislativi eventualmente adottati ai sensi dell'articolo 1;
- Procedere all'**abrogazione** delle **disposizioni** che risultino **incompatibili** o **non più attuali**.

Si sottolinea che il termine entro cui il Governo dovrà adottare testi unici di cui si tratta, ossia 12 mesi dall'entrata in vigore della presente legge delega, sia ben più stringente rispetto a quello previsto per i decreti delegati di cui all'articolo 1, di ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore, e ciò al fine di consentire ai decreti attuativi della presente delega, adottati successivamente, di intervenire direttamente sui nuovi testi unici.

Nell'evenienza in cui una delega venga esercitata prima dell'adozione del testo unico di riferimento, si prevede che nella redazione di quest'ultimo si debba tener conto delle disposizioni recate dai decreti legislativi *medio tempore* adottati ai sensi dell'articolo 1.

Il **comma 2** prevede di giungere a una **codificazione della normativa fiscale** al fine di semplificare il sistema tributario, migliorare la chiarezza e la conoscibilità delle norme fiscali, e di conseguenza la certezza dei rapporti

giuridici, e l'efficienza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria. La delega per la codificazione dovrà essere esercitata entro 12 mesi dall'adozione dell'ultimo dei decreti legislativi correttivi di cui all'articolo 1, comma 6.

Il codice sarà articolato in una **parte generale**, recante la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e una **parte speciale**, concernente la disciplina dei singoli tributi.

Nella redazione della parte generale del codice, il Governo si atterrà ai seguenti principi e criteri direttivi:

- 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**. La disciplina dell'obbligazione tributaria contiene principi e regole in merito a dichiarazione, accertamento e riscossione;
- previsione di un **monitoraggio periodico** della legislazione tributaria codificata.

## Articolo 20 (Disposizioni finanziarie)

L'**articolo 20** reca le disposizioni riguardanti gli **oneri** derivanti dalle norme di delega e le relative **coperture finanziarie**.

In particolare, il **comma 1** stabilisce che, salvo quanto disposto dal successivo comma 2, dall'attuazione delle deleghe di cui agli articoli da 2 a 19 **non devono derivare nuovi o maggiori oneri** a carico della finanza pubblica e non deve derivare un **incremento della pressione tributaria** rispetto a quella risultante dall'applicazione della legislazione vigente.

Si rammenta che l'**articolo 17, comma 2, della legge di contabilità e finanza pubblica** ([legge n. 196 del 2009](#)) disciplina la quantificazione e la copertura degli oneri recati da deleghe legislative, definendola nei seguenti termini: in via generale, le leggi di delega comportanti oneri devono **provvedere alla copertura necessaria per l'adozione dei decreti legislativi**; tuttavia, qualora in sede di conferimento della delega, per la complessità della materia trattata, non sia possibile determinare gli effetti finanziari derivanti dai decreti legislativi, a tale quantificazione si procede al **momento dell'adozione dei singoli decreti**. In tale seconda ipotesi, i decreti legislativi aventi effetti onerosi sono emanati solo **successivamente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che stanino le occorrenti risorse finanziarie**. Gli schemi di decreto sono corredati di relazione tecnica.

Perciò il procedimento di verifica della relazione tecnica dovrà essere effettuato in più fasi: in sede di approvazione delle norme di delega, ove già disponibili le relative stime di onerosità, e nella fase dell'emanazione di ciascun decreto legislativo, in relazione alla specifica disciplina adottata nell'esercizio della delega. I principi di carattere generale enunciati dalla legge di contabilità e finanza pubblica corrispondono in buona parte ad indirizzi già elaborati dalla giurisprudenza costituzionale (si veda la [sentenza n. 226 del 1976](#)) e da tempo trasfusi nella prassi legislativa.

Si rammenta che la **pressione fiscale** è data dal rapporto tra l'ammontare delle imposte (dirette, indirette e in conto capitale) e dei contributi sociali (effettivi e figurativi) e il Pil. L'Istat certifica ([comunicato stampa](#) del 1° marzo 2023) che nel 2022 la pressione fiscale complessiva è risultata pari al 43,5%, in aumento rispetto all'anno precedente, per effetto della crescita delle entrate fiscali e contributive (+7%) superiore rispetto a quella del Pil a prezzi correnti (+6,8%).

La pressione fiscale del 2022 è quindi risultata inferiore rispetto a quanto previsto dal Governo nel [Documento programmatico di bilancio 2023](#) (DPB 2023), il quale stimava un rapporto pari al 43,8% a politiche invariate e al

43,7% come obiettivo programmatico. Per il 2023, nello stesso DPB 2023, il Governo stima una pressione fiscale pari al 43,4% a politiche invariate e al 43,2% in termini programmatici. Dal 2023 al 2025, il Governo stima un calo medio della pressione fiscale di circa 0,4 punti di Pil all'anno, fino a raggiungere il 42,5 per cento del Pil a fine periodo.

Il **comma 2** precisa che, in considerazione della complessità della materia trattata e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari, per ciascuno schema di decreto legislativo la **relazione tecnica** di cui all'articolo 1, comma 2 (si veda la relativa scheda), evidenzia i suoi **effetti sui saldi di finanza pubblica**, anche con riguardo agli effetti sui **tributi degli enti territoriali**.

Si rammenta che la copertura delle leggi deve essere garantita (ed è soggetta a verifica in Parlamento) con riguardo all'impatto di ciascuna norma su **tre saldi di finanza pubblica**: il saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato, il fabbisogno delle amministrazioni pubbliche e l'indebitamento netto del conto consolidato delle pubbliche amministrazioni.

Per un approfondimento si rinvia all'apposita pubblicazione della [Ragioneria generale dello Stato](#).

Per i primi due saldi si fa riferimento ai tradizionali criteri di contabilità pubblica della competenza giuridica (saldo netto da finanziare) e della cassa (fabbisogno), mentre per l'indebitamento netto (che rileva ai fini del rispetto degli obiettivi di saldo definiti in sede europea) si fa riferimento al criterio della competenza economica secondo le regole contabili del SEC 2010, disciplinato nel [Regolamento UE n. 549/2013](#).

Per ulteriori dettagli si rinvia al Dossier del novembre 2022 in tema di "[Quantificazione e copertura delle leggi di spesa](#)" dei Servizi della Camera e del Senato.

Il **comma 3** stabilisce che, qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri che non trovino compensazione al loro interno o mediante parziale utilizzo delle risorse di cui all'articolo 1, comma 2, della legge di bilancio 2021 ([legge n. 178 del 2020](#)), eventualmente integrate in base a quanto previsto dal medesimo articolo 1, comma 5, si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2 (si veda sopra per un'illustrazione di questa norma), della legge di contabilità e finanza pubblica ([legge n. 196 del 2009](#)), ovvero mediante **compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi** adottati ai sensi della presente legge, **trasmessi alle Camere prima** di quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri. A tal fine, le maggiori entrate o i risparmi di spesa confluiscono in un **apposito fondo** istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze. Il comma 3, infine, precisa che i decreti legislativi che recano nuovi o

maggiori oneri entrano in vigore contestualmente o successivamente a quelli che recano la necessaria copertura finanziaria.

Si rammenta che l'articolo 1, commi da 2 a 7, della **legge di bilancio 2021** istituisce un **Fondo** con una dotazione di **8.000 milioni di euro per l'anno 2022 e 7.000 milioni di euro a decorrere dall'anno 2023** per **interventi di riforma del sistema fiscale**, da realizzare con appositi provvedimenti normativi. Al Fondo sono destinate altresì, risorse stimate come **maggiori entrate permanenti** derivanti dal **miglioramento dell'adempimento spontaneo**. Con riferimento alla destinazione delle maggiori entrate permanenti per i predetti enti territoriali rimane fermo quanto previsto dai rispettivi statuti speciali e dalle relative norme di attuazione, e le maggiori entrate permanenti rimangono acquisite ai rispettivi bilanci, nelle quote previste dai predetti statuti speciali.

Una quota del Fondo non inferiore a 5.000 milioni di euro e non superiore a 6.000 milioni di euro a decorrere dall'anno 2022 è destinata all'assegno universale e ai servizi alla famiglia. Il **comma 5**, in particolare, dispone che la **Nota di aggiornamento al documento di economia e finanza (NADEF)** indica la quota delle maggiori entrate permanenti, rispetto alle previsioni tendenziali formulate per il Documento di economia e finanza (DEF), derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, da destinare al Fondo. La [NADEF 2022](#) dello scorso settembre (si veda in particolare il Focus alle pagine 99-102) pubblicata dal precedente Governo Draghi (la versione della [NADEF 2022 integrata e rivista](#) dal Governo Meloni non ripropone tale analisi) ha fornito una valutazione delle entrate strutturali derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, e quindi delle risorse da destinare potenzialmente al Fondo, pari a **1.393 milioni di euro**. Tali risorse sono state pertanto iscritte nel Fondo nell'ambito del bilancio a legislazione vigente (Sezione II della legge di bilancio 2023). La legge di bilancio per il 2023 (art. 1 comma 872) **ha quindi ridotto le risorse assegnate al citato fondo di 1.393 milioni di euro annui** a decorrere dall'anno 2023.

## I PRINCIPI DI PROGRESSIVITÀ E CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE

L'articolo 53 della Costituzione individua i due principi fondamentali che ispirano il nostro sistema di imposizione fiscale.

La disposizione prevede, al primo comma, che “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva” e, al secondo comma, che “Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”.

Tali principi, nel corso degli anni, hanno formato oggetto di ampia elaborazione da parte della Corte costituzionale che ne ha delineato la caratterizzazione.

La Corte ha anche indicato le caratteristiche delle prestazioni tributarie. Da ultimo la [sentenza 263 del 2020](#) ha precisato che: «La prestazione tributaria annovera – tra i suoi requisiti indefettibili – una disciplina legale finalizzata in via prevalente a provocare una decurtazione patrimoniale del soggetto passivo, svincolata da ogni modificazione del rapporto sinallagmatico» ([sentenza n. 178 del 2015](#)) e che «Le risorse derivanti dal prelievo, connesse a un presupposto economicamente rilevante, rivelatore della capacità contributiva, devono essere poi destinate a sovvenire pubbliche spese» (sentenze [nn. 240 del 2019](#) e n. [89 del 2018](#)).

Di seguito si propone una ricostruzione delle linee di principio indicate dalla Corte con riferimento ai citati principi.

### *Il principio di contribuzione secondo la capacità contributiva*

#### *a) il concetto di capacità contributiva*

Il principio di contribuzione secondo la propria capacità contributiva, sin dai primi anni di analisi giurisprudenziale, è stato dalla Corte considerato (già con la [sentenza n. 155/1963](#)) come “un armonico e specifico sviluppo del principio di eguaglianza contenuto nell'articolo 3”, ragion per cui, in relazione alle imposte dirette, la Corte ha affermato l'esigenza «di imposizione eguale per redditi eguali e di imposizione diversa per redditi diversi».

Dato questo inquadramento, la Corte ha peraltro autonomamente posto limiti al sindacato di legittimità costituzionale rilevando che al giudice delle leggi **non spetta valutare e determinare l'entità e la proporzionalità dell'onere tributario** imposto, trattandosi di compito riservato al legislatore, bensì soltanto **controllare che le norme in questione non siano assolutamente arbitrarie o irrazionali**.

La recente [sentenza 262 del 2020](#) ha comunque previsto che “L’ampia discrezionalità del legislatore tributario nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva (*ex plurimis*, [sentenza n. 269 del 2017](#)) **non si traduce in un potere discrezionale altrettanto esteso nell’individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile**, una volta identificato il presupposto d’imposta: quest’ultimo diviene, infatti, il limite e la misura delle successive scelte del legislatore”.

In altri termini il legislatore, una volta scelto un presupposto d’imposta deve attenersi ai principi applicabili al regime prescelto.

La sentenza n. 262 del 2020 si riferisce all’indeducibilità dell’IMU sugli immobili strumentali dall’imponibile delle imposte sui redditi d’impresa dall’IRES, dichiarando irragionevole tale regime e precisando, tra l’altro, che: “una volta che il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del «reddito complessivo netto», scegliendo di privilegiare tra diverse opzioni quella della determinazione analitica del reddito, non può, senza rompere un vincolo di coerenza, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente”.

È del resto principio consolidato nella giurisprudenza della Corte costituzionale che il controllo «in ordine alla lesione dei principi di cui all’art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all’art. 3 Cost.», **si riconduce a un «giudizio sull’uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell’imposta con il suo presupposto economico»** ([sentenza n. 116 del 2013](#) ma anche, *ex plurimis*, sentenze [n. 10 del 2015](#), [n. 223 del 2012](#), [n. 111 del 1997](#), nonché, in senso analogo, già [sentenza n. 42 del 1980](#)).

Con la [sentenza n. 162 del 2008](#) la Corte ha fissato il principio secondo il quale «la capacità contributiva, desumibile dal presupposto economico al quale l’imposta è collegata, **può essere ricavata, in linea di principio, da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza**, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della palese arbitrarietà e manifesta irragionevolezza». Analoga affermazione si ha [nella sentenza n. 156 del 2001](#), secondo la quale il legislatore gode di un’ampia discrezionalità nell’individuare «**i singoli fatti espressivi della capacità contributiva** che, quale idoneità del soggetto all’obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale».

Anche la [sentenza n. 240 del 2017](#) stabilisce che «al legislatore spetta un’ampia discrezionalità in relazione alle varie finalità alle quali s’ispira l’attività di imposizione fiscale» con il solo il limite della non arbitrarietà e della non manifesta irragionevolezza e sproporzione della scelta effettuata.

Tali principi sono ribaditi dalla citata [sentenza n. 269 del 2017](#).

Nell'[ordinanza n. 341 del 2000](#) viene scolpito un altro rilevante principio (più volte ripetuto nelle pronunce della Corte, ad esempio, *ex plurimis*, nella [sentenza n. 116 del 2013](#)) al fine di valutare la ragionevolezza delle scelte di imposizione fiscale: la pronuncia infatti chiarisce che se è vero che «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile **raccordo con la capacità contributiva**, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)» (...) tuttavia, “ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione” ([sentenza n.111 del 1997](#)).

Una concreta applicazione di questo principio si riscontra nella [sentenza n. 116 del 2013](#) (che dichiarava incostituzionale il taglio delle pensioni sopra una certa soglia, con destinazione delle risorse così ottenute al bilancio dello Stato) che ha evidenziato come nella valutazione della capacità contributiva una discriminazione per tipologie di reddito, non adeguatamente motivata, appare irragionevole.

Tuttavia la [sentenza n. 234 del 2020](#) ha invece riconosciuto come ragionevole l'intervento di sospensione per un periodo determinato della rivalutazione delle pensioni di importo elevato anche in considerazione del fatto che le risorse così reperite restavano nel circuito previdenziale.

Nella [sentenza n. 288 del 2019](#) la Corte costituzionale ricorda come l'inderogabilità del dovere tributario si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi **bilanciamenti** che la Costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva.

Sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, “si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale”.

### ***Il principio di progressività***

Con riferimento al principio di progressività la Corte costituzionale ha già da tempo affermato che lo stesso si riferisce “al sistema tributario nel suo



complesso e non ai singoli tributi, dal momento che il principio stesso, se inteso come crescita dell'aliquota correlata con l'ammontare del reddito, non può che aver riguardo al rapporto diretto fra imposizione e reddito personale complessivo del contribuente” ([sentenza n. 159 del 1985](#), in sentenza n.263 del 1994, ma già affermato *ex multis* nella sentenza 12 del 1960).

Già con la [sentenza n. 128 del 1966](#) la Corte aveva chiarito che “il principio di progressività, se inteso nel senso che l'aliquota aumenta con il crescere del reddito, presuppone un rapporto diretto fra imposizione e reddito individuale del contribuente, e viene in forza dell'invocata statuizione a governare le imposte personali. La medesima pronuncia segnala peraltro come “nella molteplicità e varietà di imposte, attraverso le quali viene ripartito fra i cittadini il carico tributario - non tutti i tributi si prestano, dal punto di vista tecnico, all'adattamento al principio della progressività”.

Inoltre la [sentenza n. 30 del 1964](#) chiarisce come la progressività è un criterio di imposizione che “ha avuto riguardo soltanto a prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente”.

In diverse occasioni la Corte ha avuto modo di misurarsi con il tema della **progressività** in riferimento al sistema della **rendita catastale** come base per la determinazione del reddito imponibile, “la cui finalità è quella di fissare in valori obiettivi ... l'attitudine del bene a produrre reddito” ([sentenza n. 263 del 1994](#)), ovvero la potenzialità economica dello stesso.

Negli anni successivi alla riforma del Titolo V della Costituzione, la Corte ha esaminato alcune questioni concernenti i risvolti applicativi del principio di progressività *ex art. 53 Cost.* **con specifico riferimento alla fiscalità delle Regioni**. In particolare, pronunciandosi sulle **addizionali regionali all'IRPEF**, la Consulta ha rilevato che, se pure il complessivo carattere progressivo dell'IRPEF “non è certo messo in discussione dalle modeste (rispetto alle aliquote statali) addizionali regionali” ([sentenza n. 8 del 2014](#)), permettendo così alla fonte substatale di prevedere un'unica aliquota per larghe fasce di reddito, deve in ogni caso “negarsi che la Costituzione stabilisca una riserva esclusiva di competenza legislativa dello Stato in tema di progressività dei tributi. Al contrario, ai sensi dell'art. 53, secondo comma, Cost., la progressività è principio che deve informare l'intero sistema tributario ed è, quindi, legittimo che anche le Regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, improntino il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite. Nella specie, la scelta del legislatore regionale di articolare l'addizionale all'IRPEF secondo scaglioni crescenti di reddito non solo rispetta i limiti di imposizione posti dalla legge statale, ma sviluppa coerentemente, a livello regionale, la struttura tipicamente “progressiva” di detta imposta erariale” ([sentenza n. 2 del 2006](#)).