



Nota tecnica su Delega al Governo per la riforma fiscale

Il sistema fiscale del nostro paese ha certamente necessità di essere riformato dalle fondamenta. Soffre infatti le conseguenze di essere stato concepito nella seconda metà degli anni 60 del secolo scorso (e diventato legge nei primi anni 70), quindi in un mondo totalmente diverso da quello attuale. Anche il tentativo di riforma degli anni 90 è stato successivamente “smontato” seguendo criteri legati ad una visione superata.

Nel tempo l'imposizione fiscale sul reddito delle persone è “fuggita” dall'IRPEF, l'imposta che avrebbe dovuto tassare il reddito complessivo dei contribuenti, per disperdersi in decine di rivoli, cedolari, tassazioni separate, aliquote di favore, deduzioni dall'imponibile, fino ad arrivare, ad oggi, ad un IRPEF la cui base imponibile è al 90% composta da redditi di lavoro dipendente e pensione. Di fatto oggi questa imposta, lungi dall'essere applicata sul complesso dei redditi personali, si è ridotta ad essere l'imposta sui redditi fissi. Per questo la CGIL nelle sue piattaforme fiscali, anche unitarie, è sempre partita dall'esigenza di rivedere la base imponibile, di allargarla ricomprendendo al suo interno tutta una serie di redditi oggi esclusi. In mancanza di questo passo fondamentale, ogni riforma o modifica dell'IRPEF diventa una redistribuzione interna al reddito da lavoro e da pensione.

Ebbene, questa riforma agisce prevedendo ulteriori esclusioni dalla base imponibile IRPEF, ed è questa la sua principale mancanza.

Si continua a tassare il lavoro e le pensioni più delle rendite immobiliari, delle grandi rendite finanziarie, più del lavoro autonomo, più del reddito d'impresa, e questo è inaccettabile.

Nella riunione del Consiglio dei ministri numero 23 del 16 marzo 2023 è stato “*approvato con procedure d'urgenza, un disegno di legge di delega al Governo per la riforma fiscale*”.

In questa nota illustriamo il contenuto del testo di legge, composto da 20 articoli.

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

L'articolo 1 è quello che conferisce la delega al Governo per la revisione del sistema fiscale, attraverso decreti legislativi delegati. Il comma 1 definisce l'arco temporale per emanare i decreti in 24 mesi dall'entrata in vigore della Legge (ovvero dall'approvazione del Parlamento). I decreti saranno 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. I successivi commi definiscono le modalità di trasmissione dei decreti alle Camere. Essi dovranno contenere una relazione tecnica che indichi l'impatto sul gettito anche in termini di

tributi degli enti territoriali (vedi articolo 20). Il Governo potrà inoltre emanare disposizioni correttive e integrative dei decreti delegati entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo decreto.

Articolo 2 (Principi generali del diritto tributario nazionale)

L'articolo 2 detta i principi e i criteri direttivi generali che il Governo è chiamato ad osservare nell'esercizio della delega. In particolare, il comma 1, individua gli obiettivi generali della riforma. Essa dovrà perseguire lo stimolo della crescita economica e la natalità, mediante la riduzione del carico fiscale e l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi, anche al fine di sostenere famiglie, lavoratori e imprese.

Dovrà poi puntare alla prevenzione e la riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale attraverso:

- la piena utilizzazione dei dati che affluiscono al sistema informativo dell'anagrafe tributaria, il potenziamento dell'analisi del rischio, il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale, nel rispetto della normativa in tema di protezione dei dati personali, nonché tramite il rafforzamento del regime di adempimento collaborativo, anche con l'introduzione di istituti premiali che accrescano e incentivino la collaborazione tra l'Amministrazione e i contribuenti;
- il pieno utilizzo dei dati provenienti dalla fatturazione elettronica e dalla trasmissione telematica dei corrispettivi, con la piena realizzazione dell'interoperabilità delle banche di dati, nel rispetto della normativa dell'Unione Europea in materia di dati personali.

Il Governo dovrà inoltre seguire i criteri di razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario, l'eliminazione dei cosiddetti micro tributi per i quali a fronte di un gettito trascurabile "i costi di adempimento dei contribuenti risultino elevati, assicurando, al contempo, le opportune compensazioni di gettito". Dovrà inoltre adeguare la normativa fiscale degli enti del Terzo settore non commerciali, assicurando il coordinamento con le altre disposizioni dell'ordinamento tributario nel rispetto dei principi di mutualità, sussidiarietà e solidarietà.

Ulteriore fine che si pone la Delega è quello di rendere meno gravosi gli adempimenti a carico dei contribuenti.

Crediamo sia importante che le norme sull'utilizzo delle banche dati in chiave di prevenzione dell'evasione siano subito realizzate. Alla luce degli ultimi condoni previsti in Legge Bilancio 2023 e delle proposte di condono addirittura penale inserite nel DL 34 del 2023 in materia di energia, è invece forte il sospetto che le previsioni in materia di lotta all'evasione siano state inserite solo per adempiere a quanto previsto nel PNRR e assicurare i partner europei.

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

L'articolo 3 delega il Governo a effettuare una revisione del sistema tributario, introducendo modifiche che ne consentano l'adeguamento alle migliori pratiche internazionali e nel rispetto degli obblighi assunti dall'Italia. In particolare, si parla di standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazioni OCSE nell'ambito del progetto BEPS (base erosion and profit shifting) e una revisione organica della disciplina della residenza fiscale e della stabile organizzazione per evitare sia la doppia imposizione che l'elusione fiscale. Ulteriore obiettivo della riforma, sarà di favorire investimenti e trasferimenti di capitali in Italia. In particolare, su quest'ultimo punto ricordiamo che l'attrattività degli investimenti, il cosiddetto ambiente "business friendly", troppo spesso (ed anche in questa Legge

delega) viene declinato solo come riduzione di imposte, controlli negli appalti e taglio di costi e diritti del lavoro. In realtà gli investimenti, interni come esteri, crescono in un sistema in cui politiche industriali ed investimenti pubblici disegnano linee di intervento in linea con le transizioni digitale e green e anticipatrici della domanda futura, che quindi creano aspettative di crescita. Pensare di continuare sulla cosiddetta linea bassa dello sviluppo porrebbe l'Italia in competizione con i paesi dell'Europa dell'est ed asiatici, al margine delle catene di creazione di valore, in posizione subordinata e dipendente dalle scelte altrui.

Articolo 4 (Revisione dello statuto dei diritti del contribuente)

L'articolo 4 delega il Governo a effettuare la revisione dello Statuto del Contribuente con particolare riferimento alla certezza del diritto. Il Governo è inoltre delegato a razionalizzare l'istituto dell'interpello, puntando a ridurre il numero attraverso l'incremento dell'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale che inquadrino in modo sistematico e completo la materia interessata (es. circolari AdE). Si potranno presentare interPELLI soltanto in assenza di documenti interpretativi già emanati in merito al caso di specie, ed essi potranno essere subordinati al versamento di un contributo graduato in relazione alla tipologia del contribuente o al valore della questione.

Sarà ampliato il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, l'applicazione del contraddittorio, e dovrebbe essere emanata una disciplina generale delle invalidità degli atti impositivi e della riscossione.

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

L'articolo 5 è probabilmente il più importante per i lavoratori e i pensionati, in quanto si occupa dei principi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche. Si prevede una revisione dell'IRPEF, nella prospettiva di transitare verso un sistema ad aliquota unica, ovvero a una flat tax. Abbiamo già più volte avuto modo di esprimere i motivi della nostra ferma contrarietà a questa impostazione. La relazione illustrativa lamenta la frammentarietà dell'attuale imposizione, e tuttavia la Delega rinforza ed allarga le diverse esenzioni fiscali, cedolari e tassazioni separate. Per riordinare l'imposta sui redditi delle persone fisiche, si prevede "un riordino delle deduzioni dalla base imponibile, degli scaglioni di reddito e delle aliquote di imposta, delle detrazioni dall'imposta lorda e dei crediti d'imposta".

In particolare, riguardo a questi ultimi, la partita appare molto importante visto che si sta parlando delle c.d. tax expenditures, o spese fiscali, il cui taglio dovrebbe finanziare la riforma. Ebbene, le specifiche del testo, che sembrano escludere dal taglio tutte le spese che riguardino "la composizione del nucleo familiare e i costi sostenuti per la crescita dei figli, la tutela del bene casa e della salute delle persone, l'istruzione, la previdenza complementare e con l'obiettivo del miglioramento dell'efficienza energetica, nonché della riduzione del rischio sismico del patrimonio edilizio esistente" da una parte paiono porre al riparo la gran parte delle famiglie di lavoratori da un incremento dell'imposta netta, ma dall'altra sembrano ridurre le possibilità di individuare risorse salvo, ed è quello che auspichiamo, un importante taglio delle spese fiscali di cui beneficiano le imprese le quali, tuttavia, già più volte hanno richiesto che queste non siano toccate.

La norma sostiene di voler perseguire l'obiettivo dell'equità orizzontale (a parità di reddito, pari imposte) ma come detto, non intacca i regimi sostitutivi per autonomi, imprenditori, redditieri, limitandosi, come principale equiparazione, a voler pareggiare le detrazioni spettanti per i redditi di lavoro dipendente e i redditi di pensione. Si prevede comunque di differenziare il trattamento fiscale tra dipendenti e pensionati attraverso il riconoscimento della deducibilità delle spese sostenute per la produzione del reddito di lavoro dipendente. La norma dice che tale deduzione possa essere "anche forfetizzata" ma il viceministro Leo l'ha invece descritta, nell'incontro del 14 marzo scorso, come analitica, ovvero con la possibilità di dedurre tutta una serie di spese (trasporto, formazione, spese di lavoro).

Ulteriore frammentazione dell'IRPEF appare la previsione di una flat tax incrementale anche per i lavoratori dipendenti, con una aliquota agevolata su una base imponibile pari all'incremento del reddito del periodo d'imposta rispetto al reddito di periodo più elevato tra quelli relativi ai tre periodi d'imposta precedenti, con possibilità di prevedere limiti al reddito agevolabile (per gli autonomi, attualmente è 40.000 euro).

La norma prevede una nozione unica di "reddito complessivo" che ricomprenda tutti i redditi assoggettati a imposta sostitutiva o a ritenuta a titolo d'imposta, al fine di unificare tale definizione e stabilirne regole comuni per la definizione a prescindere dalla natura dei redditi che lo vanno a formare. In questo senso potrebbe essere resa più omogenea la determinazione delle agevolazioni fiscali, e la previsione è positiva.

In merito ai redditi agricoli, si provvede all'estensione del regime di imposizione su base catastale prevedendo l'introduzione di nuove classi e qualità di coltura e l'individuazione del limite oltre il quale l'attività eccedente è produttiva di reddito d'impresa. Il tema è tuttavia capire se tali redditi, da anni praticamente esenti da imposta, torneranno ad essere tassati.

In materia di tassazione dei redditi dei fabbricati, la delega prevede che si estenda il regime della cedolare secca agli immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo. L'obiettivo dichiarato è raggiungere la neutralità del sistema, tuttavia, ricordiamo, si mantiene la (grande) differenziazione tra redditi da lavoro e pensione e rendite immobiliari, a favore di queste ultime. Una neutralità, quindi, solo all'interno dei redditi di fabbricati.

Ulteriore ricerca di neutralità, ma limitata a redditi omogenei e comunque fiscalmente più conveniente rispetto al lavoro dipendente è la prevista nuova tassazione unificata dei proventi derivanti dall'impiego di capitale, fin dall'origine esclusi dalla base imponibile dell'imposta progressiva (IRPEF) e assoggettati a varie forme di imposizione sostitutiva. I suddetti proventi, finora, sono stati ricondotti in due distinte categorie reddituali: i redditi di capitale (art. 44 TUIR), e i redditi diversi di natura finanziaria (art. 67, comma 1, lettera da c) a c-quinquies), del TUIR), che ricomprende ad esempio le plusvalenze. Nella delega si vuole prevedere la creazione di un'unica categoria reddituale finalizzata alla individuazione delle singole fattispecie di reddito di natura finanziaria. L'unificazione dei redditi finanziari in un'unica categoria è teoricamente finalizzata ad eliminare le interferenze fiscali sulle scelte di allocazione del capitale. Il tema, tuttavia, vista la relativa facilità di "creare" minusvalenze, è l'inopportunità di estendere la possibilità di compensazione, dando quindi possibilità di arbitraggi fiscali a contribuenti in genere alto affluenti e che non coincidono quasi mai con lavoratori o pensionati. Rimarrebbe, come ulteriore differenziazione interna, un livello di tassazione ridotto per i proventi dei titoli Stato ed equiparati.

Viene previsto il mantenimento di una tassazione agevolata dei rendimenti delle forme pensionistiche complementari, così come agevolata sarà l'imposizione sostitutiva sui redditi di natura finanziaria conseguiti dagli enti di previdenza obbligatoria come le casse previdenziali dei liberi professionisti, le cui prestazioni sono attualmente gravate da doppia imposizione.

La legge prevede che vengano riviste le disposizioni in materia di redditi da lavoro dipendente e assimilati, sulle somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito, con una particolare attenzione a mobilità sostenibile, previdenza complementare, efficientamento energetico, assistenza sanitaria, contribuzione agli enti bilaterali. Viene poi prevista una rivisitazione dei limiti di non concorrenza al reddito dei fringe benefit, attualmente pari a 258,23 euro, ovvero le vecchie 500.000 lire stabilite in sede del Testo Unico del 1986. Un simile razionalizzazione dei criteri di determinazione del reddito sarà operata anche in relazione al lavoro autonomo e al reddito d'impresa. In esplicito la delega prescrive l'esclusione delle somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute e riaddebitate al cliente, non deducibili dal reddito dell'esercente arte o professione. Dalla relazione Illustrativa leggiamo che secondo il legislatore il contrasto di interessi tra committente e professionista è sufficiente a disincentivare possibili comportamenti evasivi. Sarà anche rivista la normativa sulla ritenuta d'acconto. Torna, inoltre, l'idea di scindere il reddito d'impresa da quello dell'imprenditore, assoggettando ad una imposta proporzionale il reddito d'impresa, assoggettando ad imposta progressiva solo il prelievo dell'utile da parte dell'imprenditore o la sua distribuzione ai soci, con lo scomputo dall'imposta personale di quella proporzionale precedentemente assolta dagli stessi. Nelle intenzioni, il nuovo regime di tassazione favorirà la capitalizzazione delle imprese soggette all'IRPEF evitando che i redditi non prelevati concorrano alla tassazione progressiva IRPEF. Registriamo, tuttavia, che si assiste ad una ulteriore riduzione del campo di azione dell'IRPEF, sempre più relegata al ruolo di imposta sui redditi da lavoro dipendente e pensione.

Si prevede poi la possibilità per i contribuenti di rideterminare, previo il pagamento di un'imposta sostitutiva, il valore fiscale delle partecipazioni e dei terreni al fine della determinazione della base imponibile dei redditi diversi. In questo modo si mette a regime di una disciplina introdotta per la prima volta nel 2001 e successivamente reiterata anni successivi, inclusa l'ultima Legge Bilancio.

Accanto a principi molto generali, troviamo anche normazioni inspiegabilmente molto accurate, come ad esempio la previsione dell'introduzione di una disciplina specifica sulle plusvalenze conseguite dai collezionisti per la cessione, al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione.

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

L'articolo 6 delega il Governo a effettuare la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti. Già al primo punto del primo comma si parla di riduzione dell'aliquota IRES qualora vengano rispettate ("entrambe" sostiene la relazione tecnica) le seguenti condizioni:

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

La riduzione dell'aliquota è presentata come finalizzata a "favorire la competitività delle imprese e aumentare l'attrattività del nostro sistema-Paese per gli investitori, anche esteri, innescando un

meccanismo virtuoso, in grado di generare ulteriore ricchezza per il nostro Paese”. Su questo tema abbiamo già detto commentando l’articolo 3.

La riduzione dell’aliquota non agirebbe nel momento in cui si determinano gli investimenti e le assunzioni, ma già all’atto dell’accantonamento degli utili. Dalle dichiarazioni del Governo e della stessa presidente del Consiglio, tale aliquota di favore dovrebbe assestarsi al minimo previsto dagli accordi internazionali sulla *Global minimum tax*, ovvero il 15%.

La delega si occupa anche di razionalizzare e semplificare i regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli al fine di evitare la gestione di un doppio binario civilistico e fiscale considerato oneroso dalle imprese.

Articolo 7 (Principi e criteri direttivi per la revisione dell’imposta sul valore aggiunto)

L’articolo 7 si occupa della revisione dell’imposta sul valore aggiunto (IVA). I criteri che seguiranno i decreti delegati sono:

- Revisione della definizione dei presupposti dell’imposta al fine di renderli più aderenti alla normativa dell’Unione europea. Si parla, in questi casi, soprattutto dei disallineamenti del presupposto territoriale dell’imposta;
- Revisione delle norme di esenzione, sempre in linea con la normativa europea;
- Razionalizzazione del numero e della misura delle aliquote IVA. Una eventuale modifica delle aliquote dovrà essere in linea con le norme della Direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla recente Direttiva 2022/542/UE. Significa che oltre all’aliquota ordinaria (in Italia pari al 22%), possono essere previste due aliquote ridotte, ma non inferiori al 5 per cento, una aliquota ridotta inferiore a tale misura (in Italia esiste il 4%, preesistente alla norma europea) e anche una cosiddetta “aliquota zero”, di cui ha parlato anche il viceministro Leo, e che era stata anche lanciata dalle forze di governo al tempo del governo Draghi come strategia anti inflazione. I trattamenti agevolati possono essere previsti per un numero assai limitato di categorie di beni. In caso di revisione, tutta una serie di beni collocati in categorie a IVA ridotta “preesistenti” potrebbero dover subire ritocchi.
- Revisione della disciplina della detrazione al fine di poter detrarre l’IVA sia nel periodo in cui la relativa imposta è diventata esigibile sia in quello in cui la fattura è ricevuta, a scelta del contribuente.
- Razionalizzare la disciplina del gruppo IVA, inclusa la disciplina degli enti del Terzo settore, anche per superare alcuni rilievi che hanno dato luogo ad una procedura d’infrazione.

Articolo 8 (Principi e criteri direttivi per il graduale superamento dell’imposta regionale sulle attività produttive)

L’articolo 8 delega il Governo a disporre una revisione organica dell’IRAP volta all’abrogazione del medesimo tributo e alla contestuale istituzione di una sovraimposta tale da assicurare un equivalente gettito fiscale per garantire il finanziamento del fabbisogno sanitario, anche per le Regioni con squilibri di bilancio sanitario e sottoposte a piani di rientro. La detta sovraimposta è da determinarsi con le stesse regole previste per l’IRES, con esclusione della disciplina in materia di riporto delle perdite, e sarà ripartita tra le Regioni sulla base dei criteri vigenti in materia di IRAP. Il

superamento dell'IRAP inizierà dalle società di persone e alle associazioni tra artisti e professionisti; in una successiva fase verrà esteso alle società di capitali.

Il comma 2 precisa che la revisione e il graduale superamento dell'IRAP deve avvenire senza alcun impatto sul carico tributario gravante sui redditi di lavoro dipendente e di pensione, e dovrà quindi essere una riorganizzazione delle imposte interna al settore delle imprese. Questa riorganizzazione non sarà certo neutrale, e provocherà vincitori e perdenti tra settori e tra territori.

Articolo 9 (Altre disposizioni)

Si prevede la revisione del sistema di imposizione dei redditi delle imprese che accedono agli istituti disciplinati dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza e la revisione della disciplina delle società non operative, per individuare le società senza impresa e stabilendo per esse l'indetraibilità dell'IVA e delle imposte pagate per l'acquisto di beni 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. Questo al fine di evitare la presenza di imprese ormai non attive e utili esclusivamente ai propri soci per imputare ad esse beni fittiziamente d'impresa.

È stata prevista anche la revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili. Si 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 questo senso sarà necessario verificare se le norme che saranno previste dai decreti renderanno tali pratiche effettivamente più o meno stringenti. Revisione sarà posta in atto anche relativamente ai costi, per l'impresa, dei fringe benefit. Tra i principi e criteri direttivi specificamente individuati dal presente articolo, anche la revisione e razionalizzazione degli incentivi fiscali alle imprese.

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

Si punta principalmente a una razionalizzazione e semplificazione dell'imposta di registro, dell'imposta di successione e donazione e dell'imposta di bollo, nonché di altri tributi a questi collegati. Più precisamente, l'articolo in esame prevede la possibilità di accorpare o sopprimere determinate fattispecie imponibili, porre in essere una revisione della base imponibile nonché della misura di tali imposte, anche attraverso una modifica delle aliquote applicabili.

Si estende la possibilità dell'autoliquidazione anche per l'imposta di successione e di registro, entrambe attualmente liquidate dagli Uffici finanziari.

Si prevede inoltre di unificare l'imposta di registro o sulle successioni e donazioni, le imposte di bollo, ipotecarie e catastali, i tributi speciali e le tasse ipotecarie, e ricomprenderle in un tributo sostitutivo eventualmente in misura fissa, riferito anche alle formalità da eseguire presso il catasto e i registri immobiliari.

Ricordiamo che in Italia il gettito delle imposte su successioni e donazioni non raggiunge i 900 milioni di euro contro i 2,7 miliardi della Spagna, i 5,9 del Regno Unito, i 6,8 della Germania, i 14,3 della Francia.

Articolo 11 (Revisione della disciplina doganale)

L'articolo 11 mira ad aggiornare la normativa doganale. Attualmente il TULD fa riferimento al territorio doganale della Repubblica italiana circoscritto entro i confini politici con gli altri Stati e la linea del lido del mare, essendo lo stesso TULD temporalmente antecedente alla determinazione del territorio doganale dell'Unione europea. Si prevede anche che gli scambi di informazioni con le autorità doganali, e tra quest'ultime e gli operatori, devono avvenire esclusivamente con modalità telematiche, completando il processo di telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali.

Articolo 12 (Accisa e altre imposte sulla produzione e sui consumi)

L'articolo 12 detta disposizioni in merito alla revisione del sistema dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi. Si prevede, in particolare, una ridefinizione delle aliquote attualmente vigenti sui prodotti energetici (carburanti e combustibili) e sull'energia elettrica con il fine dichiarato di contribuire alla graduale riduzione dell'inquinamento ambientale attraverso l'utilizzo della leva fiscale e favorire l'uso di prodotti energetici con minore impatto ambientale. La norma promuove la produzione di energia elettrica, di gas metano o gas naturale ottenuti da biomasse o altre risorse rinnovabili anche attraverso l'introduzione di meccanismi di rilascio di titoli per la cessione di energia elettrica, di gas metano o gas naturale a consumatori finali ai fini del riconoscimento dell'accisa agevolata o esente.

Ciò per superare l'attuale sistema di tassazione che, in realtà, già prevede l'esenzione per l'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili ma limitatamente all'autoconsumo.

L'articolo sostiene di puntare a risolvere il problema relativo alla presenza nell'ordinamento nazionale dei "sussidi ambientalmente dannosi"; in tal senso la norma in discussione si pone l'obiettivo di riordinare, sopprimendole o revisionandole queste tipologie di agevolazioni. Il tema è assai importante e molto sensibile e dovrà essere seguito con molta attenzione.

Articolo 13 (Giochi)

La Delega si occupa anche del riordino delle disposizioni in materia di giochi pubblici. I principi che si prefigge di seguire sono 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.

Si conferma, come impostazione, la riserva in favore dello Stato in materia di giochi e scommesse nonché il modello della concessione di servizio, mediante la quale l'Amministrazione affida a un soggetto privato, prescelto sulla base di selezioni ad evidenza pubblica e mantenendo sull'attività un potere di controllo.

Articolo 14 (Procedimenti dell'Amministrazione finanziaria e adempimenti dei contribuenti)

L'articolo 14 delega il governo ad operare una revisione generale degli adempimenti tributari. Per ridurre gli oneri amministrativi associati agli obblighi fiscali, il Governo sostiene che punterà a favorire l'adempimento spontaneo e la c.d. tax compliance creando un sistema più efficiente e trasparente anche mediante l'utilizzo delle nuove tecnologie che dovrebbero anche portare ad un alleggerimento degli obblighi fiscali a carico della collettività. Si dovrebbero superare gli indici sintetici di affidabilità (ISA), evoluzione dei vecchi studi di settore ma più precisi ed incentivanti comportamenti virtuosi. Si prospetta la razionalizzazione dei termini dichiarativi e di versamento, prevedendone la sospensione durante il periodo estivo, compreso il fermo dell'invio delle

comunicazioni in agosto e dicembre, in cui l'Amministrazione non potrà chiedere al contribuente atti, documenti, registri, dati e notizie. "Lievi irregolarità" o errori "di limitata entità" commessi dai contribuenti (in attesa di capire la reale dimensione di "lieve" e "limitata"), non comporteranno l'automatica decadenza dal godimento dei benefici fiscali. È prevista anche una semplificazione della documentazione per assolvere gli obblighi dichiarativi e di versamento, prevedendo la messa a disposizione della modulistica con un congruo anticipo. Il legislatore delega inoltre il Governo a estendere l'utilizzo della precompilata attraverso l'attuazione di premi e incentivi che motivino i contribuenti all'utilizzo di tale strumento, migliorando l'accesso ai servizi telematici. Saranno poi semplificate le procedure per il rilascio di deleghe ai professionisti abilitati e prevista una piattaforma digitale per l'interoperabilità dei sistemi informativi. In materia di contrasto all'evasione, si propone di facilitare la comunicazione e lo scambio di informazioni tra Agenzia delle entrate e comuni, attraverso la condivisione online di dati e documenti, pratica utile soprattutto per individuare gli immobili attualmente non censiti e abusivi. Si punta inoltre ad armonizzare i tassi debitori e creditori tra contribuente e Amministrazione.

Articolo 15 (Procedimento accertativo)

Si prevede innanzitutto l'obiettivo di ridurre gli oneri amministrativi a carico dei contribuenti attraverso l'utilizzo delle tecnologie digitali. Questa previsione può essere posta in atto in maniera virtuosa, se davvero tutte le banche dati saranno ricche e aggiornate in tempo reale dai flussi derivanti da tutti gli operatori attraverso fatturazione elettronica, invio dei corrispettivi, pagamenti tracciabili (e in questo senso l'innalzamento della soglia del contante va in direzione opposta). Diversamente la riduzione degli oneri amministrativi, specie combinata con il concordato preventivo biennale (vedi di seguito) potrebbe diventare addirittura la resa definitiva alla presenza di evasione fiscale diffusa.

Si prevede il diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, in ossequio al principio del contraddittorio, seppur con alcune eccezioni.

Si obbligheranno gli enti impositore alla la c.d. "motivazione rafforzata" attualmente prevista solo per talune limitate fattispecie. Si incarica il legislatore delegato di razionalizzare la normativa relativa all'attività di analisi del rischio, oggi prevista da fonti diverse e non coordinate tra loro, con opportuni strumenti affinché l'attività di analisi del rischio avvenga nel rispetto della normativa in materia di tutela della riservatezza e accesso, con specifiche forme di collaborazione e cooperazione tra le amministrazioni, nazionali e internazionali. Si propone poi di implementare l'utilizzo, a fini fiscali, delle tecnologie digitali, compresi gli strumenti di intelligenza artificiale, al fine di ottenere, anche attraverso la piena interoperabilità tra le banche dati, la disponibilità delle informazioni rilevanti e garantirne il tempestivo utilizzo per:

- realizzare interventi volti alla prevenzione degli errori dei contribuenti;
- 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 e con salvaguardia del principio di capacità contributiva, dell'equità sociale e dell'equilibrio delle finanze pubbliche;
- ridurre i fenomeni di evasione e di elusione fiscale.

Per quanto ci riguarda questo deve significare innanzitutto porre in atto un controllo generalizzato, preventivo e automatizzato delle situazioni reddituali e patrimoniali dei contribuenti.

Si dichiara di voler estendere l'ambito dell'istituto dell'adempimento collaborativo riducendo progressivamente la soglia di accesso a tale istituto (ora stabilita in 1 miliardo di euro di ricavi o volume d'affari), intensificando gli strumenti di contraddittorio preventivo, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri richiesti dai contribuenti aderenti al regime.

In generale la Delega punta a ridurre le sanzioni fino all'azzeramento nei casi in cui i contribuenti si ravvedano e abbiano posto in atto tutti i comportamenti necessari ad individuare eventuali errori materiali.

Per i soggetti di minore dimensione titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, la delega introduce la possibilità di accedere al *concordato preventivo biennale* che comporta 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. Nella formulazione della proposta dovrà tenersi conto anche dell'andamento dei diversi settori economici. La disposizione è giustificata con la volontà di favorire l'emersione di materia imponibile e di offrire al contribuente l'opportunità di rendere certa la propria posizione tributaria. Una volta definito il presunto reddito imponibile saranno 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, sostiene la norma, gli obblighi contabili e dichiarativi. Una tale valutazione, anche nel caso più virtuoso, ovvero utilizzando basi dati corrette e in trasparenza dei flussi, sconterà il difetto di non considerare il ciclo. Con ciclo positivo il contribuente beneficerà della crescita senza redistribuirla con le imposte. In caso di ciclo negativo non ci sentiamo di escludere che le associazioni di categoria richiedano una revisione al ribasso della proposta di reddito biennale già definito nel concordato.

Rilevante la riduzione della possibilità, per l'Amministrazione, di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei soli casi di società di capitali a ristretta base partecipativa e nei soli casi in cui sia 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.

Articolo 16 (Procedimenti di riscossione e di rimborso)

Il principio di fondo dichiarato è l'incremento dell'efficienza del sistema nazionale della riscossione finalizzandolo verso obiettivi di risultato piuttosto che di esecuzione del processo. Da anni l'Agenzia delle Entrate-Riscossione presenta impietose descrizioni del c.d. "magazzino" dei crediti non riscossi, che ammontano alla cifra *monstre* di oltre cento miliardi di euro. È evidente che tali crediti non sono riscuotibili. La risposta finora è stata una serie di campagne di saldo e stralcio, di condoni generalizzati, senza alcuna analisi della reale esigibilità dei crediti. La delega, per risolvere il problema, punta a ridurre tempi ed adempimenti, e prevede il discarico automatico dei debiti al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento ad AdeR. Il tema, crediamo, non può essere solo quello di porre un limite di tempo prima del discarico. Inserire un termine di "prescrizione" dovrebbe essere l'ultimo atto di una riforma che migliori tutto il processo di produzione della cartella e fino alla riscossione, in modo che il termine di 5 anni (così come il previsto termine dei 9 mesi dall'affidamento per la notifica della cartella) sia funzionale all'organizzazione del lavoro del riscossore e non un'arma in mano all'evasore. Come parziale

rimedio sarà prevista la possibilità, per l'ente creditore, successivamente al discarico automatico, di riaffidare in riscossione le somme discaricate, *qualora emergano nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali*. Secondo lo stesso principio si prevederà la possibilità di una definizione abbreviata delle controversie con pagamento, in misura ridotta, delle somme dovute. Potrebbe essere elevato il rischio che questi istituti si risolvano in una tutela dell'evasore. Dovrebbero invece essere, al contrario, una tutela del riscossore pubblico, una riduzione dei suoi costi, e quindi una tutela di chi le imposte le paga.

Si riconosce al Ministero dell'Economia e delle Finanze il potere di verificare la conformità dell'attività di AdeR alla pianificazione annuale, specie rispetto alle quote automaticamente discaricate in ciascun anno da sottoporre al controllo. Si demanda inoltre 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.

Si dovranno rivedere progressivamente le condizioni di accesso ai piani di rateazione, con l'obiettivo di pervenire a una stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate consentite. 120 rate sono un numero rilevante, ma se è questo l'unico modo di recuperare importi non pagati, ben vengano piani così lunghi. Tuttavia sarà necessario evitare che l'evasione sia, come è anche ora, una modalità di finanziamento a costi simili a quelli bancari ma senza l'obbligo di fornire garanzie. Il tema del finanziamento delle imprese è sicuramente importante, e deve essere affrontato in maniera organica, non certo lasciando il campo ai più furbi e disonesti che agiscono alle spalle dei contribuenti onesti.

Si prevede infine il superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per il recupero coattivo, l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione, una nuova disciplina della procedura di pignoramento dei rapporti finanziari, che ne preveda l'automazione.

Si punta anche al progressivo superamento del modello duale tra il titolare della funzione di riscossione, ossia Agenzia delle entrate, e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, nella sua qualità di ente deputato alle attività di recupero coattivo. Questo obiettivo potrebbe essere raggiunto attraverso il passaggio di alcune funzioni e attività attualmente svolte da AdeR, in capo alla stessa Agenzia delle entrate, anche mediante "trasferimenti di risorse umane e strumentali". Sarà importantissimo chiedere un confronto con le Parti Sociali in questa transizione.

Saranno inoltre velocizzate le procedure di rimborso, in particolare dell'IVA.

Articolo 17 (Procedimenti del contenzioso)

Si continua, in linea con norme precedenti, a puntare alla riduzione del contenzioso, anche secondo quanto definito nel PNRR e con il fine del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria. L'obiettivo può anche essere auspicabile, e se quindi crediamo che possa essere positivo prevedere forme agili e online di confronto ed una riorganizzazione più efficiente della giustizia, crediamo non debba in alcun modo essere pregiudicata la *mission* primaria dell'Amministrazione tributaria, ovvero il recupero dell'evasione fiscale e contributiva.

Articolo 18 (Le sanzioni)

Tre sono in particolare i "blocchi" di norme in cui si divide la norma di delega sulla revisione delle sanzioni. Il primo blocco riguarda una maggiore integrazione tra sanzioni tributarie amministrative

e penali, rivedendo i rapporti tra processo penale e processo tributario, adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di attenuanti alla durata effettiva dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase che precede l'esercizio dell'azione penale. Si prevede inoltre che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire all'istituto dell'adempimento collaborativo assumono rilevanza per escludere o almeno ridurre l'entità delle sanzioni.

Il secondo blocco di norme riguarda le sanzioni penali, e si prevede innanzitutto di attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopraggiunta impossibilità a far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso, al fine di evitare che il contribuente debba subire conseguenze penali anche in caso di fatti a lui non imputabili. Si attribuisce poi rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto.

Il terzo blocco di norme riguarda le sanzioni amministrative con un intervento sulla proporzionalità delle sanzioni tributarie, *“attenuandone il carico e riconducendolo agli standard di altri Paesi europei”*. È bene far notare che anche l'ammontare dell'evasione che si consuma in Italia non è riconducibile agli standard degli altri paesi europei. Come abbiamo già detto più volte, tutte le ipotesi di deflazione del contenzioso e di riduzione delle sanzioni devono essere l'ultimo passaggio, da effettuare una volta che si sarà raggiunta, anche attraverso l'uso delle tecnologie, la deflazione e la riduzione delle imposte evase.

Si rivedono, nell'articolo, anche le norme in materia di controllo della filiera della vendita dei tabacchi.

Articolo 19 (Testi unici e codificazione della materia tributaria)

Il comma 1 delega il Governo ad adottare, entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge, uno o più decreti legislativi per il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale, mediante la redazione di testi unici. È, questo, un obiettivo perseguito da decenni, che effettivamente è necessario a causa della stratificazione di micro provvedimenti, benefici particolari, condoni, e tutta una serie di interventi in materia tributaria che sono stati posti in atto negli anni, incluso nell'ultima legge Bilancio da parte dello stesso Governo che dichiara di volervi porre rimedio.

Articolo 20 (Disposizioni finanziarie)

L'articolo 20 è forse il più chiarificatore delle volontà del Governo. Esso infatti specifica che dalla attuazione delle deleghe non deve derivare un incremento della pressione tributaria rispetto a quella risultante dall'applicazione della legislazione vigente. Inoltre, ciascuno schema di decreto legislativo deve evidenziare gli effetti sui saldi di finanza pubblica anche rispetto agli effetti sui tributi degli enti territoriali.

Qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri che non trovino compensazione al loro interno o mediante utilizzo delle risorse di cui al “fondo per interventi in materia di riforma del sistema fiscale” alimentato dalle “maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo” istituito nel 2020 per finanziare l'ultima modifica

dell'IRPEF, sarà necessario che ulteriori -e contestuali- decreti legislativi compensino tali maggiori oneri.

Da una parte, quindi, si dichiara che non si ha intenzione di far crescere la pressione fiscale, e dall'altra che non devono essere previsti maggiori oneri. Le uniche fonti di finanziamento della riforma sono quindi interne, con spostamenti di entrate/uscite inclusa la razionalizzazione delle tax expenditures, o attraverso l'incremento del gettito fiscale derivante da riduzione del tax gap (differenza tra imposte dovute dal sistema e imposte effettivamente versate). Si lascia libertà totale al legislatore delegato (Governo) in merito alla redistribuzione, senza alcuna quota definita di queste risorse tra lavoro e impresa. Anzi, il complesso del provvedimento fornisce l'impressione di voler privilegiare autonomi e imprese con imposte esterne all'IRPEF, e contribuenti con redditi maggiori all'interno dell'IRPEF. Non si parla, infatti, di incrementare le imposte ai redditi alti, né di incrementare il gettito delle imposte sui redditi tassati fuori dall'IRPEF.

Nei fatti, l'ultimo articolo ci chiarisce che vi sono due possibilità, nell'articolazione futura di questa riforma:

1. Questa può risolversi in un nulla di fatto, con spostamenti marginali di risorse, salvo il verificarsi di una riduzione importante del gettito attualmente evaso.
2. Potrebbe prevedere riduzioni di alcune imposte, in particolare le cedolari e le imposte sostitutive dell'IRPEF, che, come detto, non riguarderanno dipendenti e pensionati (salvo la flat tax incrementale) dovranno essere compensate da tagli equivalenti. In questo senso ci sentiamo di paventare il rischio di una riduzione dell'intervento pubblico che, non manchiamo di ricordare, è finanziato dalle entrate pubbliche.

Nei giorni scorsi, anticipando i numeri del DEF di imminente emanazione, esponenti del Governo hanno tuttavia già annunciato che nelle pieghe del bilancio 2023 risulta un "tesoretto" di 3 miliardi (derivante dallo scarto tra il deficit previsto nella NADEF 2022 e quello delle nuove previsioni, in gran parte causato dal mancato rallentamento dell'inflazione). Tali risorse, è stato annunciato senza ulteriori specifiche, saranno utilizzate per un intervento di riduzione del cuneo sul lavoro.