



Nota sullo stato di attuazione dei decreti delegati previsti dalla legge 111/23 “Delega per la riforma del fisco”

TEMA	Articoli di riferimento	Estremi (link)	Contenuto
Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale	Articolo 3	D.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209	Nozione di residenza fiscale, incentivi alle imprese
Attuazione primo modulo riforma Irpef e altre misure in tema di imposte sui redditi (c.d. Decreto Irpef Ires)	Articoli 5, 9	D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 216	Modifica aliquote e scaglioni per il solo 2024, riduzione IRES per nuove assunzioni, abolizione ACE
Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente	Articoli 4, 17	D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219	Modifiche alla Legge 212/2000 “Statuto del contribuente” con inserimento di garanzie e contraddittorio con Agenzia
Revisione disciplina del contenzioso tributario	Articoli 4,19	D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220	Istituti di deflazione del contenzioso prima dell’accesso al giudizio
Potenziamento del regime di adempimento collaborativo	Articoli 17, 20	D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 221	Riduzione delle soglie minime di ricavi per accedere all’Istituto dell’adempimento collaborativo
Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari	Articolo 16	D.lgs. 8 gennaio 2024, n. 1	Semplificazione degli oneri, riduzione delle scadenze, nuove soglie per i visti di conformità
Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale	Articoli 2,3,17	D.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13	Garanzie per verbali di contestazione, dialogo tra amministrazioni, istituzione del concordato preventivo biennale
Disposizioni in materia di riordino del settore dei giochi, a partire da quelli a distanza	Articolo 15	D.lgs. 25 marzo 2024, n. 41	Il D.Lgs riordina il settore, definisce le modalità per autorizzazioni e lotta al gioco illegale
Revisione del sistema sanzionatorio tributario	Articolo 20	In attesa parere Parlamento	"Migliorare" la proporzionalità delle sanzioni, ora troppo elevate

Riscossione	Articolo 18	In attesa parere Parlamento	Discarico automatico delle cartelle al 31/12 del quinto anno. Possibilità di rateazione fino a 108 rate su semplice richiesta del contribuente anche non documentata
Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi	Articoli 11, 20	In attesa parere Parlamento	Riordino sistema delle dogane
Disposizioni 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	Articolo 21	In attesa parere Parlamento	Dato politico: nessun incremento di imposte di successioni e donazioni. Regolazione successioni via trust
D.Lgs. "Primo maggio"	Articoli 5, 6, 9	Non ancora trasmesso al Parlamento	Bonus 13° mensilità, nozione di reddito imponibile
D.Lgs. per la revisione dei Testi unici	Articolo 21	In lavorazione con scadenza al 31/12/2025	Riunificazione delle norme in nuovi testi unici

D.Lgs. fiscalità internazionale

Il D.Lgs. fiscalità internazionale introduce norme per la revisione della residenza fiscale di persone fisiche, società ed enti. Per le persone fisiche, la residenza sarà determinata principalmente dalla presenza fisica e dalle relazioni personali nel territorio dello Stato. Per società ed enti, i criteri includono la sede legale e la gestione ordinaria. Questa revisione sarà effettuata “in conformità alle prassi internazionali e alle convenzioni per evitare doppie imposizioni”, ma con lo scopo di limitare i comportamenti elusivi.

Viene inoltre definito il quadro entro cui andranno ad inserirsi i diversi incentivi fiscali per le imprese già previsti nella Legge Delega 111/2023, affinché non siano considerati contrari al diritto dell’Unione Europea (UE).

Nello stesso D.Lgs. è prevista, peraltro, una deduzione del 50% della base imponibile IRAP per 5 anni, destinata alle imprese trasferite in Italia e precedentemente aventi sede in un paese estero, diverso da uno Stato appartenente all’UE o allo Spazio economico europeo.

Viene introdotto un nuovo regime agevolativo per lavoratori impatriati, con un abbattimento fiscale del 50% su redditi fino a 600.000 euro, condizionato a diversi requisiti, tra cui la residenza fiscale in Italia per almeno cinque anni e l'attività lavorativa principale nel territorio italiano.

La direttiva UE 2022/2523 è recepita con l'introduzione di un'imposta minima nazionale per gruppi multinazionali, con sanzioni per la violazione. Il "Pillar 2" dell'OCSE/G20 stabilisce una tassazione minima globale effettiva del 15% per grandi gruppi d'impresa, promuovendo la parità concorrenziale e frenando la concorrenza fiscale.

Questo decreto, nei fatti, introduce comunque un ulteriore incentivo alle imprese, continuando a seguire quella idea per cui le imprese devono essere attratte nel nostro paese da sconti fiscali e riduzioni dei costi più che da investimenti sulle infrastrutture (materiali ed immateriali), sulla formazione, sul coordinamento delle politiche industriali pubbliche e private, con una visione degna di un paradiso fiscale. La stessa *global minimum tax* è assai lungi dall’esser definita, visto che il dibattito internazionale ancora non ha risolto il tema del significato dell’espressione “tassazione effettiva”, con particolare riferimento a quali deduzioni, crediti d’imposta e/o incentivi fiscali debbano essere ricompresi nella definizione. Ci sentiamo di segnalare, inoltre, il rischio che la soglia minima del 15% diventi un obiettivo dei paesi che attualmente hanno una *corporate tax* (che in Italia si chiama IRES, attualmente con aliquota al 24%) ad un livello più alto. Non sembra essere casuale, infatti, che il Governo abbia previsto, nella Legge Delega, una riduzione dell’imposta coincidente con l’aliquota del 15% per alcune voci del bilancio delle imprese.

D.Lgs. Irpef Ires

Il D.Lgs. prevede, all’articolo 1, la riduzione degli scaglioni Irpef, con l’accorpamento del secondo scaglione (quello al 25% da applicarsi ai redditi da 15.000 a 28.000 euro) nel primo scaglione, quello assoggettato ad aliquota del 23%.

La nuova progressione per aliquote e scaglioni prevista dall'articolo 11 del TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) muterà come mostrato nelle seguenti tabelle:

IRPEF 2023 e dal 2025

Reddito annuo (euro)	
da 0 a 15.000	23%
da 15.000 a 28.000	25%
da 28.000 a 50.000	35%
Oltre i 50.000	43%

IRPEF 2024

Reddito annuo (euro)	
da 0 a 28.000	23%
da 28.000 a 50.000	35%
Oltre i 50.000	43%

Il testo della norma specifica che questo cambiamento è previsto per il solo 2024. Quindi il primo passo di questa Riforma fiscale, che nelle descrizioni del Governo doveva essere “epocale”, è previsto essere in vigore esclusivamente per un anno, lasciando poi l’onere del rinnovo e della eventuale stabilizzazione (o superamento per arrivare alla *flat tax* come previsto dalla Delega) alla prossima Legge Bilancio.

Poiché da diverse fonti, incluso il Sindacato, si è fatto notare come questa modifica delle aliquote avrebbe trascurato totalmente quanti, con redditi inferiori a 15.000 euro annui, già erano destinatari di una aliquota al 23%, nel testo definitivo è rientrata una ulteriore norma che aumenta di 75 euro annui la detrazione per lavoro dipendente per questa fascia di reddito. Tale incremento è accompagnato da una sorta di clausola di salvaguardia che impedisce, per questi contribuenti, la contemporanea riduzione del trattamento integrativo (ex “Bonus 100 euro”). Tale incremento della detrazione, peraltro di importo molto ridotto (5,77 euro al mese) non spetta ai titolari di pensione fino a 15.000 euro di reddito complessivo, i quali, quindi, non trarranno alcun beneficio da questo provvedimento. Per memoria, parliamo di circa 5,6 milioni di pensionati.

Nella tabella riportiamo i benefici mensili derivanti dalla riduzione delle imposte/incremento della detrazione. Come si può notare, sono di importo scarso, e dall’andamento regressivo.

Retribuzione annua lorda	Retribuzione mensile lorda	Vantaggio per riforma IRPEF
10.000,00 €	769,23 €	5,77 €*
15.000,00 €	1.153,85 €	5,77 €*
20.000,00 €	1.538,46 €	7,69 €
25.000,00 €	1.923,08 €	15,38 €
28.000,00 €	2.153,85 €	20,00 €
30.000,00 €	2.307,69 €	20,00 €
35.000,00 €	2.692,31 €	20,00 €
40.000,00 €	3.076,92 €	20,00 €
45.000,00 €	3.461,54 €	20,00 €
50.000,00 €	3.846,15 €	20,00 €
50.001,00 €	3.846,23 €	0,00** €

*il beneficio è appannaggio dei soli lavoratori dipendenti

**Beneficio azzerato nella quasi totalità dei casi a seguito della riduzione di 260 euro degli oneri detraibili

Per evitare che la riduzione d'imposta finisse per essere a vantaggio soprattutto dei redditi più elevati, come diverse forze politiche e sociali hanno fatto notare dopo le prime indiscrezioni, nello stesso Decreto, all'articolo 2, è previsto un taglio di 260 euro alla detrazione complessivamente spettante in relazione ad alcuni oneri sostenuti dai contribuenti che possiedono un reddito complessivo superiore a 50.000 euro, al netto della casa d'abitazione. In particolare, si parla degli oneri detraibili al 19%, fatta eccezione per le spese sanitarie di cui all'articolo 15 comma 1.1 del TUIR, delle erogazioni liberali a favore delle ONLUS, iniziative umanitarie religiose o laiche, le erogazioni liberali in favore dei partiti politici o a favore degli enti del terzo settore e i premi di assicurazione per il rischio eventi calamitosi. Dai dati del Dipartimento delle Finanze si può notare come, in media, i contribuenti con reddito complessivo oltre i 50.000 euro presentino importi superiori a 260 euro annui per questo tipo di detrazioni. Tuttavia, ovviamente, la media non si adatta a ogni singolo caso e non è quindi escluso che il taglio delle imposte finisca per essere percepito anche da contribuenti con redditi superiori alla soglia.

A seguito delle modifiche della struttura di aliquote e scaglioni, l'articolo 3 indica che Regioni e Comuni dovranno adeguare l'articolazione dei propri tributi locali, rispettivamente entro il 15 aprile 2024 ed entro l'approvazione del Bilancio di previsione.

All'articolo 4 si introduce, per il solo 2024, la maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni, nella misura del 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale, a condizione che il numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel 2024 sia superiore a quello del 2023. La deduzione è ulteriormente maggiorata laddove il nuovo assunto appartenga a una categoria "meritevole di maggior tutela" indicata nell'allegato 1 alla legge, ovvero lavoratori molto svantaggiati, disabili, minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiari, detenuti ammessi alle misure alternative, donne con almeno due figli, donne vittime di violenza, NEET, lavoratori con sede di lavoro situata in zone con PIL pro-capite inferiore al 75% della media UE27, beneficiari di Reddito di Cittadinanza (RdC) che non abbiano i requisiti per l'Assegno di Inclusione (ADI).

Infine, l'articolo 5 abroga l'ACE ("*Allowance for Corporate Equity*", in italiano "Aiuto alla Crescita Economica"), ovvero l'incentivo fiscale alla capitalizzazione delle imprese finalizzato a rendere neutrale la scelta tra investimento con capitale proprio o attraverso finanziamento.

In merito a questo D.Lgs, esso è stato sottoposto al parere (non vincolante) del Parlamento, il quale ha inviato alle parti sociali una richiesta di commento scritto. Alleghiamo, di seguito, il commento CGIL al provvedimento, unico contributo istituzionale che ci è stato richiesto.

Memoria CGIL su:

Atto del Governo n. 88 (Schema di decreto legislativo recante attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi)

Roma, 27/11/2023

In merito allo schema di decreto in parola, teniamo a sottolineare innanzitutto che non giudichiamo la richiesta di un parere scritto sufficiente a definire il ruolo delle parti sociali come parte di un confronto sui temi fiscali. Pur rispettando le prerogative del Governo, crediamo sarebbe stata necessaria la partecipazione, anche in sede di Commissioni, della rappresentanza dei lavoratori e dei pensionati che, ricordiamo, rappresentano 37,1 milioni di contribuenti sul totale di 41,5 milioni.

Articolo 1

Come prima considerazione crediamo che una riforma dell'Irpef non possa essere prevista per il solo 2024. Pur comprendendo le ragioni di questa scelta, la consideriamo indizio di un percorso che non vuole effettivamente produrre una nuova Irpef più adatta al contesto attuale, ed invece ci appare più una mossa tattica finalizzata a produrre un risultato "spendibile" a prescindere dalla razionalità o meno dell'architettura prodotta.

La mancanza di una prospettiva volta a superare i limiti di una normativa vecchia di 50 anni si individua soprattutto laddove non viene sanato il principale *vulnus* dell'attuale Irpef. Come descritto dalla grandissima parte degli studiosi, infatti, esso risiede nella progressiva erosione della base imponibile sofferta negli anni dall'imposta personale. Si veda, da ultima, la relazione CNEL redatta nel 2021 da scienziati e giuristi di chiarissima fama che sostiene che l'erosione delle basi imponibili "[mina] l'equità orizzontale e quindi anche quella verticale".

Qualunque azione su aliquote, scaglioni, detrazioni o spese fiscali, quindi, non sarà mai sufficiente a restituire una equità "costituzionale" all'Irpef, ormai unica imposta a contribuire a quella progressività prescritta dall'articolo 53 della nostra Carta.

Limitare le azioni riformatrici alla sola Irpef, per come è ora, significa non volere applicare la progressività a una serie ormai sterminata di redditi, destinata, a rigor di delega, ad essere addirittura ampliata. In questo senso manca anche solo una volontà di razionalizzazione attraverso una imposta duale, e si mantiene un sistema di imposizione "alla carta" per i contribuenti che se lo possono permettere, contribuenti in genere diversi dai percettori di redditi da lavoro e da pensione.

Per tacere ovviamente del tema dell'imposizione sul patrimonio e sui suoi passaggi tra vivi o in eredità, che non è oggetto di questa disamina né lo sarà nel prossimo futuro, mancando totalmente, la sua riorganizzazione, dalle finalità della legge 111/2023.

Nel merito, la riduzione del numero di scaglioni e l'unificazione del secondo nel primo, va nella direzione opposta a quanto richiesto dal sindacato, anche unitariamente, in diverse audizioni e momenti di confronto. Il sindacato crede che sia necessario "*ridisegnare un prelievo che, sulla nuova e più ampia base imponibile, si caratterizzi per equità e progressività*", e la riduzione del numero di scaglioni va invece nella direzione opposta. In particolare, la CGIL ritiene che vi sia spazio per inserire ulteriori

aliquote superiori al 43% destinate a redditi superiori a 50.000 euro, soglia che non può certo rappresentare un livello di ricchezza tale da meritare l'aliquota massima.

Tra gli obiettivi sarebbe anche condivisibile l'attenzione ai redditi medi (dai 28.000 ai 50.000, principali beneficiari del progetto della nuova Irpef), tuttavia la CGIL crede che non possa essere il fisco né l'unico né il principale strumento d'azione. Il fisco può essere solo complemento di politiche dei redditi che devono partire innanzitutto dai rinnovi dei contratti nazionali di lavoro ed essere accompagnate dalla effettiva esigibilità dei diritti sociali e di cittadinanza previsti dalla nostra Costituzione che solamente un forte sistema di welfare pubblico e universale può garantire. E anche da questo punto di vista, l'indirizzo delle politiche fiscali del Governo, che emerge dalla delega fiscale ma anche dalle scelte contenute nella legge di bilancio in discussione, va nella direzione di ridurre le risorse necessarie a finanziare il sistema pubblico dei servizi.

In questo quadro, anche il vantaggio massimo derivante dall'applicazione delle nuove aliquote, pari a 20 euro mensili, finisce per diventare un beneficio trascurabile e dagli effetti pressoché nulli sulla domanda aggregata. Il tutto, ovviamente, al netto dei possibili incrementi delle addizionali locali derivanti dalla riduzione dei finanziamenti a Regioni ed Enti locali prevista in legge di bilancio, che potrebbe annullare il risparmio d'imposta o addirittura, in alcune realtà, sopravanzarlo. Addizionali che, ricordiamo, non si applicano alle rendite finanziarie né immobiliari, né ai redditi in regime forfetario, né ai redditi diversi e finiscono per pesare unicamente sui redditi fissi da lavoro e da pensione.

Articolo 2

In merito al taglio delle tax expenditures, crediamo che questa parte del provvedimento, lungi dall'essere la riorganizzazione necessaria, finisca per costituire esclusivamente un espediente tecnico per ridurre la platea dei beneficiari della riforma delle aliquote.

C'è in effetti la necessità di rivedere le tax expenditures, ed il tema è rilevato da lunga data se addirittura Vanoni, il 5 luglio 1949, dichiarò in Parlamento *“Spesse volte ho la sensazione che una esenzione, in questo nostro beato paese, (...) non si rifiuti a nessuno”*.

Ciò premesso, il taglio di 260 euro, esattamente la cifra corrispondente con il taglio annuo delle imposte derivante dalla riforma delle aliquote, è positivo che si applichi solo oltre i 50.000 euro di reddito annui, ma sconta uno dei principali limiti della Delega 111/2023, ovvero la volontà di non incrementare le imposte a nessun contribuente. Ebbene, non crediamo sia possibile una riforma organica del prelievo fiscale se è questo uno dei principi su cui essa è informata.

Articolo 4

Per quanto riguarda l'incremento della deduzione per il costo del lavoro ai fini di incrementare l'occupazione, la CGIL crede che questo tipo di interventi possa aver senso esclusivamente se accompagna il dispiegarsi di politiche industriali e di una strategia di investimenti pubblici che, anche attivando investimenti privati, puntino ad innovare la struttura produttiva del nostro paese, indirizzando e accompagnando le grandi transizioni in atto.

Solo in questo modo, ed eliminando le forme contrattuali più precarie, si può creare lavoro stabile e di qualità.

In mancanza di tali elementi, gli incentivi generalizzati non produrranno che risultati modesti, col rischio addirittura di effetti negativi sui salari, come dimostra anche la recente [analisi](#) del XXII Rapporto annuale INPS (Di Porto e Naticchioni, 2023 su [lavoce.info](#)).

Considerazioni finali

In conclusione, il nostro giudizio negativo sul provvedimento in questione dipende in prima battuta dalle valutazioni fortemente critiche che abbiamo già avuto modo di esprimere, unitariamente con CISL e UIL, sull'impianto della delega fiscale (4 maggio 2023, [audizione](#) presso Commissione Finanze della Camera dei deputati) che prevede una serie di interventi non condivisibili e un'architettura lontana dai bisogni di lavoratori, pensionati, giovani, precari.

In secondo luogo, crediamo che il contesto in cui si inseriscono i provvedimenti dello schema di D.lgs. in commento, ovvero quello delle politiche economiche e fiscali portate avanti dal Governo, renda inefficaci anche i pochi punti condivisibili del testo.

Infine, per quanto riguarda le risorse impiegate, dalla riduzione degli scaglioni Irpef derivano minori entrate per circa 4,3 miliardi. Dato lo scarso effetto che questa misura avrà sulla crescita della domanda aggregata, e visto anche il basso moltiplicatore fiscale attribuito in generale alla riduzione delle imposte, riteniamo che una mole così rilevante di risorse pubbliche avrebbe dovuto essere impiegata in strumenti maggiormente funzionali alla crescita: dalle politiche industriali agli investimenti pubblici, dalla sanità all'istruzione, dalla non autosufficienza alle politiche sociali.

Per quanto riguarda, invece, gli incentivi alle assunzioni, la loro riorganizzazione è più che compensata dalla abrogazione dell'ACE (che, tra i vari incentivi, era forse quello più funzionale rispetto all'attuale fase economica, puntando sulla capitalizzazione delle imprese, anche al fine di prevenire le ricadute dell'aumento dei tassi di interesse). Tuttavia, poiché è intenzione del Governo redistribuire tali risparmi attraverso la "mini Ires", le corrispondenti minori uscite non sono valutabili all'interno dei confini del D.lgs. in commento.

D.Lgs. "Modifiche allo Statuto del Contribuente"

Il D.Lgs, che modifica lo Statuto del Contribuente (L. 212/2000) rafforza innanzitutto i limiti all'efficacia temporale delle norme tributarie, confermando il principio di non retroattività, e specifica che le modifiche per i tributi periodici si applicano solo dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della modifica.

Introduce il "principio del contraddittorio" tra Amministrazione e contribuente, rendendolo un passaggio obbligatorio nei casi di provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario, e stabilendo procedura, requisiti e termini. Richiede la motivazione "a pena di annullabilità" per i provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria, con indicazione dettagliata dei presupposti, mezzi di prova e ragioni giuridiche. Esplicita la possibilità di prevedere la motivazione anche "per relationem" (ovvero che faccia riferimento a documenti diversi dal provvedimento) e stabilisce che gli atti di riscossione debbano includere i criteri di calcolo degli interessi.

Il testo, inoltre:

- ridefinisce i concetti di annullabilità, nullità, irregolarità e inesistenza degli atti amministrativi;

- estende l'obbligo di conservazione decennale della documentazione tributaria alle scritture contabili, limitandone l'utilizzabilità all'Amministrazione finanziaria dopo un decennio;
- introduce il principio del *ne bis in idem*, consentendo all'Amministrazione di esercitare l'azione accertativa una sola volta per ogni tributo in ogni periodo d'imposta;
- vieta esplicitamente la divulgazione dei dati dei contribuenti acquisiti attraverso l'interoperabilità con altre banche dati;
- prevede la revisione dell'interpello con l'introduzione di un contributo e identifica i documenti di prassi per supportare i contribuenti nell'applicazione delle norme tributarie;
- istituisce il Garante Nazionale del Contribuente con funzioni ampliate rispetto al Garante attuale.

Il D.Lgs. introduce una serie di garanzie per il contribuente, le quali in sé sono anche corrette, ma che dovrebbero essere accompagnate da un investimento in risorse umane e organizzative di tutte le parti coinvolte nella definizione e nella riscossione dei tributi (Agenzie, Guardia di Finanza, Inps, Inail...). Utile sarebbe anche la valorizzazione del ruolo dei CAF, che hanno negli anni dimostrato di essere un valido strumento di semplificazione, trasparenza e telematizzazione.

Se da una parte è quindi corretto porre al riparo il contribuente da situazioni "kafkiane", questo incremento delle tutele deve andare di pari passo con una verifica in tempo reale dei flussi di entrata ed uscita, del magazzino, del reddito, del patrimonio delle imprese e dei contribuenti, in modo che si riesca a recuperare l'immensa mole di imposte evase in questo paese senza incappare in situazioni incresciose e spesso dannose sia per il singolo contribuente che per l'immagine dell'Amministrazione fiscale.

D.Lgs. Contenzioso tributario

Il D.Lgs. "Contenzioso Tributario" prevede:

- coordinamento tra gli istituti deflativi prima della costituzione in giudizio;
- potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria, con semplificazioni normative per la digitalizzazione completa del processo;
- obbligo di usare modelli predefiniti per atti processuali, verbali e provvedimenti giurisdizionali;
- possibilità di discussione remota su richiesta di una parte, con notifica alle altre, ma mantenendo il diritto di partecipazione in presenza;
- rafforzamento del divieto di introdurre nuovi documenti nei gradi successivi al primo;
- pubblicazione e comunicazione entro termini ristretti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali;
- accelerazione della fase cautelare anche nei gradi successivi al primo.

D.Lgs. Adempimento Collaborativo

L'adempimento collaborativo si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente per assicurare maggiore certezza sulle questioni fiscali rilevanti e mettere al riparo, da una parte, il contribuente rispetto all'interpretazione delle norme, e dall'altra l'Amministrazione da possibili pratiche di evasione o elusione. Si prevede, quindi, una interlocuzione costante e preventiva

tra Agenzia e contribuente su elementi di fatto, inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. Vi possono aderire i contribuenti di maggiori dimensioni e più strutturati, con volume d'affari o ricavi oltre il miliardo di euro e che presentino un efficace sistema di controllo del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Essi devono quindi rendere edotta l'Agenzia sulla strategia fiscale intrapresa dall'azienda, ruoli e responsabilità nei processi, procedure, monitoraggio, relazione agli organi di gestione, ecc.

Il Decreto Legislativo, per ora denominato "adempimento collaborativo", è stato approvato nella riunione del Consiglio dei ministri del 16 novembre e introduce misure per estendere tale sistema attraverso:

- accelerazione della progressiva riduzione della soglia di ricavi per essere ammessi ed estensione anche a società senza requisiti di ammissibilità, ma appartenenti a un gruppo con almeno un membro idoneo e un sistema integrato di gestione del rischio fiscale. Questa possibilità potrebbe essere un passo positivo, in quanto in questo regime è maggiore la trasparenza delle comunicazioni e dei flussi tra impresa ed Agenzia. Il tema è che già con la fatturazione elettronica, il MEF ha certificato che i contribuenti più organizzati hanno ridotto la propensione all'evasione (c.d. tax gap). La grande massa di evasione, purtroppo, è messa in atto dalla moltitudine di contribuenti più piccoli, per i quali il Governo sta, contro ogni logica, riducendo verifiche e controlli attraverso l'estensione del regime *flat tax* e la partenza del concordato preventivo biennale;
- gestione con modalità proprie del regime anche di questioni relative a periodi fiscali precedenti;
- implementazione di forme di contraddittorio più favorevoli ai contribuenti partecipanti;
- procedure semplificate per regolarizzare la posizione del contribuente seguendo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate al fine di ravvedimento operoso;
- emissione di un codice di condotta per regolare i diritti e gli obblighi di Amministrazione finanziaria e contribuenti;
- periodo transitorio di osservazione prima dell'esclusione del contribuente per violazioni non gravi (ma sarà necessario capire cosa si intende per "non gravi");
- potenziamento degli incentivi legati all'adesione, come esclusione o riduzione di sanzioni e riduzione dei termini di accertamento;
- infine, il testo interviene sul versante sanzionatorio, prevedendo che l'adozione volontaria di un efficace sistema di gestione del rischio fiscale da parte di imprese senza requisiti per adempimento collaborativo possa comportare, a determinate condizioni, la riduzione delle sanzioni amministrative tributarie e, eventualmente, l'impunità per il reato di dichiarazione infedele. In questo senso, premettendo che è troppo presto per un giudizio articolato e definitivo, crediamo ci sia il rischio di un canale di condono permanente e preventivo.

D.Lgs. Semplificazione adempimenti tributari

Il D.Lgs. si occupa di semplificare e modificare le scadenze degli adempimenti fiscali, con una importante spinta alla telematizzazione. I fini sono quindi, di per sé, condivisibili. Il vero tema, tuttavia, è quale sia il reale incentivo e quali gli obblighi di trasmissione da parte dei contribuenti autonomi. Se, infatti, si rallenta la telematizzazione dei flussi, ad esempio elevando il tetto massimo del contante come ha fatto il Governo, le informazioni rischiano di essere occultabili alla fonte, e di fatto definitivamente perdute e foriere di evasione lungo tutta la catena. La spinta verso la dichiarazione

precompilata potrebbe essere positiva, ma per molti contribuenti rischia di essere una semplificazione che comporta una riduzione del recupero d'imposta in dichiarazione, data la complessità (per certi versi necessaria) del sistema fiscale e i limiti ancora presenti nelle comunicazioni degli oneri e nell'elaborazione delle dichiarazioni.

Nel testo si prevede la semplificazione della dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta delle dichiarazioni IVA e IRAP, l'eliminazione della Certificazione Unica relativa ai soggetti forfettari e ai soggetti in regime fiscale di vantaggio. Inoltre, a decorrere dal 2024, l'Agenzia delle Entrate renderà disponibile telematicamente, entro il 30 aprile di ciascun anno, la dichiarazione precompilata in modo analitico, al fine di rendere più semplice l'utilizzo, l'eventuale modifica e l'invio della dichiarazione precompilata. Saranno inoltre gradualmente ampliate le categorie di contribuenti (compresi titolari di partita IVA) che potranno usufruire di questa modalità, attraverso l'efficientamento delle comunicazioni dei dati, e il rafforzamento dei servizi digitali a partire dal cassetto fiscale.

Si provvederà inoltre:

- alla riorganizzazione degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA), con riduzione degli adempimenti, anche perché essi saranno un tassello importante del nuovo concordato preventivo biennale (vedi D.Lgs. "Accertamento");
- alla modifica delle scadenze dei versamenti rateali delle imposte, con la previsione di un'ulteriore rata con scadenza 16 dicembre;
- all'ampliamento della soglia dei versamenti minimi dell'IVA e delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo;
- alla sospensione dal 1° al 31 agosto e dal 1° al 31 dicembre, salvo in casi di indifferibilità e urgenza, dell'invio delle comunicazioni relative ai controlli automatizzati, ai controlli formali e alle liquidazioni delle imposte sui redditi assoggettati a tassazione separata e delle lettere di compliance da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- alla modifica dei termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- all'incremento da 50 mila euro a 70 mila euro annui della soglia al di sotto della quale non è richiesto il visto di conformità per l'utilizzo in compensazione del credito IVA, e da 20 mila euro a 50 mila euro annui della soglia al di sotto della quale non è richiesto il visto di conformità per l'utilizzo in compensazione dei crediti per imposte dirette e IRAP.

Decreto Legislativo sull'Accertamento

Il D.Lgs. accertamento introduce la disciplina del Concordato Preventivo Biennale per autonomi, professionisti e partite Iva, includendo anche i contribuenti forfettari. Questo strumento prevede uno scambio tra Fisco e contribuente dove, accettando i redditi e il valore della produzione netto calcolati dall'Amministrazione finanziaria, il contribuente riceverà una proposta di reddito imponibile valido per i due periodi successivi d'imposta. L'Agenzia delle Entrate, quindi, formulerà una proposta per la definizione biennale del reddito a partire dai dati in proprio possesso, e il contribuente potrà aderire entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Durante il biennio oggetto di concordato, i contribuenti saranno comunque tenuti agli ordinari obblighi contabili, di trasmissione e dichiarativi.

Il concordato non produce effetti ai fini dell'IVA, che, in quanto imposta comunitaria, continua ad applicarsi secondo le regole ordinarie.

Crediamo che il concordato preventivo biennale potrebbe presentare rischi di legalizzazione dell'evasione fiscale. La sua efficacia dipende fortemente dalle analisi preventive effettuate. Poiché anche la quantificazione del reddito dei due anni sarà effettuata con i criteri ISA, ai contribuenti con punteggio pari a 8 o superiore verranno presentate proposte molto simili ai redditi che hanno già dichiarato e che gli indicatori hanno già considerato congrui, al massimo con piccole variazioni. In cambio avranno una minore probabilità di accertamenti basati sulle presunzioni semplici nonché quelli sintetici e la riduzione di un anno del periodo in cui i redditi possono essere accertati. Ovvero, premialità che già sono appannaggio di tali contribuenti. Dalle linee guida appare che invece i contribuenti con punteggio ISA più basso potrebbero avere dichiarazioni corrette verso l'alto, attraverso l'utilizzo degli stessi parametri (ad esempio valore aggiunto per addetto, scorte, coperti, a seconda delle diverse attività)

La reale applicazione in sede di proposte dell'Agenzia delle Entrate ai contribuenti e, soprattutto, le conseguenze della non accettazione daranno la misura di questo provvedimento. Il rischio di una resa condizionata agli evasori fiscali è forte, anche magari con una minima emersione del nero, al fine di cristallizzare una dichiarazione ritenuta attendibile e continuare ad evadere senza neanche più la minaccia di un controllo. Del resto, con il 55% dei contribuenti ISA con voto inferiore a 8 ed una propensione al gap dell'Irpef su lavoro autonomo pari al 70%, risulta molto chiaro chi debbano essere i contribuenti da "attenzione". Di certo bisognerà richiedere all'Agenzia delle Entrate una completa trasparenza delle informazioni in merito alle proposte, per valutare se davvero il concordato avrà avuto reali effetti di emersione.

Ribadiamo quanto già espresso nell'incontro con il Governo sul tema: durante le fasi espansive dell'economia, potrebbe non esserci un grande clamore attorno a concordati preventivi biennali considerati troppo bassi. Viceversa, in periodi di crisi economica, è probabile che tali concordati saranno giudicati non adatti, con richieste al ribasso da parte delle associazioni di categoria.

Il D.Lgs. introduce, inoltre novità in merito all'adesione ai Verbali di Constatazione:

- il contribuente può aderire al contenuto integrale del verbale entro 30 giorni dalla consegna;
- fino alla comunicazione, i termini per l'accertamento restano sospesi;
- entro 60 giorni dalla comunicazione, l'Ufficio notifica all'utente l'atto di definizione dell'accertamento parziale;
- in caso di adesione, le sanzioni sono ridotte del 50%, e le somme dovute devono essere versate secondo le modalità previste, anche attraverso rateazione con interessi al saggio legale. In caso di mancato pagamento, l'Agenzia delle Entrate può iscrivere a ruolo le somme.

Viene inoltre normato lo scambio di Informazioni tra Amministrazioni, semplificando e rendendo automatici alcuni passaggi, ed in particolare:

- l'Amministrazione finanziaria provvede allo scambio di informazioni con le autorità competenti degli Stati membri UE e le giurisdizioni terze con cui sono in vigore accordi, per il corretto accertamento delle imposte ed in generale della situazione reddito-patrimoniale;
- la raccolta e la trasmissione delle informazioni seguono le modalità e i limiti per l'accertamento delle imposte sul reddito, oltre agli accordi internazionali e fatti salvi i segreti commerciali e i motivi di ordine pubblico.

