

DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA FISCALE
RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Articolo 1

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

La riforma fiscale è tra le priorità individuate nel Piano nazionale di ripresa e resilienza per dare risposta alle esigenze strutturali del Paese e costituisce parte integrante della ripresa economica e sociale che si intende avviare anche grazie alle risorse europee.

Il provvedimento conferisce al Governo una delega a emanare, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dello stesso, uno o più decreti legislativi volti alla revisione del sistema fiscale e risponde alla necessità di intervenire sul quadro regolatorio in materia fiscale per superare le criticità dello stesso, anche secondo quanto segnalato dagli operatori del settore.

L'articolo 1 conferisce la delega legislativa al Governo per la revisione del sistema fiscale, disciplinando il procedimento di adozione dei relativi decreti legislativi delegati.

In particolare, il **comma 1** reca la delega al Governo per l'adozione, entro ventiquattro mesi dall'entrata in vigore della legge e fermo quanto disposto dall'articolo 19, 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, di uno o più decreti legislativi, nel rispetto dei principi costituzionali, del diritto dell'Unione europea e internazionale, sulla base dei principi e criteri direttivi generali individuati dai successivi articoli 2 e 3, nonché dei principi e criteri direttivi specifici dettati dagli articoli 4 e seguenti.

Il **comma 2** prevede che gli schemi dei decreti legislativi, corredati di relazione tecnica che indichi l'impatto sul gettito e, ove pertinente, quello in termini di tributi degli enti territoriali e della relativa distribuzione territoriale, nonché della relazione sull'analisi di impatto della regolamentazione, siano trasmessi, ove suscettibili di produrre effetti nei confronti delle Regioni e degli enti locali, alla Conferenza unificata per l'espressione del parere. Gli schemi sono trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, da rendere entro trenta giorni dalla data di trasmissione. Nel caso di schemi suscettibili di produrre effetti nei confronti delle Regioni e degli enti locali la trasmissione ha luogo dopo l'espressione del parere da parte della Conferenza unificata, e comunque decorso il termine di trenta giorni. In caso di particolare complessità della materia o per il numero dei decreti legislativi da esaminare, è prevista la possibilità per le Commissioni di chiedere una proroga di venti giorni del termine per l'espressione del parere. Decorso il termine previsto per l'espressione del parere o quello eventualmente prorogato, il decreto può essere comunque adottato.

Il **comma 3** disciplina l'ipotesi in cui il Governo non intenda conformarsi ai pareri espressi dalle Commissioni parlamentari: in tal caso, i testi sono nuovamente trasmessi alle Camere con le osservazioni del Governo ed eventuali modificazioni, corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione, in modo da consentire al Parlamento di esercitare la sua funzione di controllo e di indirizzo. I pareri definitivi delle Commissioni competenti per materia sono espressi entro il termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione; decorso tale termine, i decreti possono essere comunque adottati.

Il **comma 4** regola l'ipotesi in cui i termini per l'espressione dei pareri parlamentari scadano nei trenta giorni che precedono la scadenza dei termini di delega, ovvero successivamente, prevedendo che, in tali casi, i termini di delega sono prorogati di novanta giorni.

Il **comma 5** stabilisce che l'introduzione, tramite i decreti legislativi attuativi, di nuove norme debba avvenire mediante la modifica o l'integrazione delle disposizioni che regolano le materie interessate dai decreti medesimi, provvedendo ad abrogare espressamente le norme incompatibili e garantendo



il coordinamento formale e sostanziale delle disposizioni normative adottate con le altre leggi dello Stato.

Infine, il **comma 6** conferisce al Governo la delega per l'adozione di uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti delegati, da adottare entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo di essi, ovvero dalla scadenza del termine di adozione dei decreti delegati cui ai commi 1 e 4, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla legge di delega e con la procedura di cui all'articolo in esame.

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 di cui all'articolo 1.

In particolare, il **comma 1**, individua, nel novero di tali principi e criteri direttivi di carattere generale cui deve conformarsi il Governo nell'esercizio della delega legislativa, 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 (**lettera a**), la prevenzione e la riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale, da conseguire anche attraverso (**lettera b**):

- 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, ovvero mediante l'aggiornamento e l'introduzione di istituti, anche premiali, che siano in grado di accrescere e incentivare forme di collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti;

- il pieno utilizzo dei dati provenienti dalla fatturazione elettronica e dalla trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché la piena realizzazione dell'interoperabilità delle banche di dati, nel rispetto della normativa eurounitaria posta a salvaguardia dei dati personali.

Inoltre, il medesimo **comma 1** annovera, alla **lettera c**), tra i principi e criteri direttivi generali cui il Governo è chiamato ad uniformarsi, la razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario, con riferimento ad un efficiente utilizzo, anche sotto il profilo tecnologico, dei dati ottenuti attraverso lo scambio di informazioni; all'individuazione e alla eliminazione di tributi per i quali, a fronte di un gettito trascurabile per l'Erario, i costi di adempimento dei contribuenti risultino elevati, assicurando, al contempo, le opportune compensazioni di gettito nell'ambito dei decreti legislativi adottati; 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.

Nell'ottica di rendere meno gravosi gli adempimenti a carico dei contribuenti, la **lettera d**), pone, quale principio e criterio direttivo generale della riforma fiscale, la revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento a carico dei contribuenti, da raggiungere tramite la riduzione degli oneri documentali, attraverso nuove forme di erogazione di informazioni e di assistenza e mediante la previsione di percorsi facilitati di accesso ai servizi per i soggetti più deboli, quali le persone anziane o con disabilità.

Con la **lettera e**) si intende assicurare un trattamento particolare per gli atti di trasferimento o di destinazione di beni e diritti in favore delle persone con disabilità, in linea con le disposizioni della legge n. 112 del 2016 che prevedono misure fiscali di favore per tali soggetti.

L'applicazione del principio e criterio direttivo generale di cui all'articolo 2, comma 1, **lettera f**), implica l'esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo e che, ove i predetti interventi siano effettuati dallo Stato sulle basi imponibili e sulle aliquote riguardanti i tributi degli enti locali e quelli di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), numeri 1) [tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle Regioni] e 2) [le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali], della legge 5 maggio 2009,



n. 42, essi sono possibili, 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. Inoltre, viene così garantito il mantenimento di un adeguato livello di flessibilità e manovrabilità fiscale, non inferiore a quello già previsto dalla normativa vigente, cui il testo rinvia (cfr. in particolare gli articoli 7 e 12 della medesima legge).

Il **comma 2** prevede, nella predisposizione dei decreti delegati, la possibilità di costituire tavoli tecnici tra l'Amministrazione finanziaria e le associazioni di categoria e dei professionisti, ai fini dell'attuazione di quanto previsto alle menzionate lettere c) e d) del comma 1. La norma prevede, inoltre, che ai componenti dei predetti tavoli, in ogni caso, non possono essere corrisposti compensi, gettoni di presenza e rimborsi spese, né altri emolumenti comunque denominati, a carico della finanza pubblica.

Il **comma 3** prevede che, per la predisposizione dei decreti delegati, l'Amministrazione finanziaria si coordini con la Segreteria tecnica della Cabina di regia istituita presso il Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie della Presidenza del Consiglio dei ministri. Quest'ultima sarà coadiuvata, per lo svolgimento dell'attività istruttoria con gli enti territoriali, dal Nucleo per il coordinamento delle iniziative di ripresa e resilienza tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano, denominato "Nucleo PNRR Stato-Regioni" ed operante sempre all'interno del suddetto Dipartimento. La disposizione si colloca all'interno del più ampio contesto relativo alla riforma del quadro fiscale subnazionale previsto dal PNRR volta, tra l'altro, al miglioramento della trasparenza delle relazioni fiscali tra i diversi livelli di governo e al completamento del federalismo fiscale previsto dalla legge n. 42 del 2009.

Infine, il **comma 4** dispone che il Governo, nella predisposizione dei decreti legislativi di cui all'articolo 1, assicuri la piena collaborazione con le Regioni e gli enti locali.

Articolo 3

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

L'articolo 3 delega il Governo a effettuare una revisione generale degli aspetti internazionali e sovranazionali del sistema tributario, introducendo modifiche che ne consentano l'adeguamento alle migliori pratiche nel rispetto degli obblighi assunti dall'Italia. In particolare, il Governo è delegato ad adeguare i principi dell'ordinamento tributario nazionale agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, tenendo conto dell'evoluzione della giurisprudenza eurolunitaria in materia tributaria. La riforma dovrà, inoltre, garantire la coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazioni OCSE nell'ambito del progetto BEPS (*base erosion and profit shifting*), prevedere, in linea con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, una revisione organica della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione, coordinandola con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia. La riforma, inoltre, potrà promuovere l'introduzione di forme di agevolazione fiscale che favoriscano gli investimenti e i trasferimenti di capitali in Italia per la promozione di attività economiche sul territorio italiano, assicurando, in ogni caso, il rispetto della normativa europea in tema di aiuti di Stato, nonché dei principi in tema di concorrenza fiscale non dannosa.

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 ai principi del legittimo affidamento del contribuente e della certezza del diritto, prevedendo il rafforzamento da parte dell'ente impositore dell'obbligo di motivazione, specificando



le prove su cui si fonda la pretesa e al diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, poiché funzionale 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*). Inoltre, il Governo è delegato a una razionalizzazione dell'istituto dell'interpello di cui all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, da realizzare innanzitutto implementando 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'analogica commissione è stabilito, nell'articolo 31-*ter* del DPR 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.

L'articolo in questione prevede, altresì, il potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela, ampliando le ipotesi di impugnabilità del diniego espresso e del silenzio rifiuto nell'ipotesi di atti divenuti definitivi, affetti da evidenti illegittimità, che potranno pertanto essere censurate nel merito in sede giurisdizionale, e ciò anche al fine di evitare che il contribuente sia costretto a ricorrere onde evitare proprio la definitività dell'atto, nonché limitando la responsabilità erariale alla sola condotta dolosa.

Viene, infine, prevista una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, l'applicazione generalizzata del contraddittorio, a pena di nullità, nonché una disciplina generale delle invalidità degli atti impositivi e della riscossione, ad oggi oggetto di discipline normative frastagliate e di contrasti giurisprudenziali, così da introdurre anche in ambito tributario una disciplina generale, già prevista nel diritto amministrativo dagli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della legge n. 241 del 1990.

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 criteri direttivi specifici per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche

In particolare, con il **comma 1, lettera a), numero 1)**, si definiscono i principi e i criteri direttivi per procedere alla revisione e alla riduzione graduale dell'IRPEF.



Dalla sua entrata in vigore il 1° gennaio 1974, l'IRPEF è stata oggetto di numerosi interventi che hanno reso l'imposta molto complessa dal punto di vista tecnico, oltre che caratterizzata da diverse criticità dal punto di vista dell'efficienza e dell'equità della tassazione.

Attualmente, la base imponibile dell'IRPEF è fortemente erosa in quanto molte categorie di reddito sono sottratte all'imposizione progressiva e sottoposte a tassazione proporzionale. Inoltre, esiste un'ampia varietà di spese fiscali (deduzioni dalla base imponibile e detrazioni dall'imposta) che rendono il sistema complesso e di difficile controllo da parte dell'Amministrazione.

A fronte di queste criticità, la delega prevede una revisione organica e complessiva del sistema che dovrà intervenire, nel rispetto del principio di progressività e nella prospettiva di transitare verso un sistema ad imposta unica, operando 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, con particolare riguardo alla composizione del nucleo familiare e ai costi sostenuti per la crescita dei figli, alla tutela del bene casa e della salute delle persone, dell'istruzione, della previdenza complementare e con l'obiettivo del miglioramento dell'efficienza energetica, nonché della riduzione del rischio sismico del patrimonio edilizio esistente.

In questo contesto appare sempre più urgente e necessario provvedere a un riordino delle c.d. *tax expenditures*, il cui impianto normativo complessivo appare, come segnalato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 120/2020, una costruzione che, condizionata dall'alto tasso di dinamismo delle politiche finanziarie, è concettualmente poco ordinata e caratterizzata da una certa eterogeneità in termini definitivi e da una notevole approssimazione del linguaggio normativo.

Con i principi e criteri direttivi elencati nella **lettera a), numero 2)**, si intende perseguire in modo graduale l'obiettivo dell'equità orizzontale da raggiungere, nelle more dell'attuazione della revisione dell'intero meccanismo di tassazione del reddito delle persone fisiche prevista al precedente **n. 1)**, attraverso:

- l'individuazione di una unica fascia di esenzione fiscale e di un medesimo onere impositivo a prescindere dalle diverse categorie di reddito prodotto, privilegiando, in particolare, l'equiparazione tra i redditi di lavoro dipendente e i redditi di pensione (**punto 2.1**);
- il riconoscimento della deducibilità, anche in misura forfettizzata, delle spese sostenute per la produzione del reddito di lavoro dipendente e assimilato (**punto 2.2**);
- la possibilità per tutti i contribuenti di dedurre i contributi previdenziali obbligatori in sede di determinazione del reddito di categoria e, in caso di incapienza, di dedurre l'eccedenza dal reddito complessivo (**punto 2.3**);
- l'applicazione, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali con aliquota agevolata su una base imponibile commisurata 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 e un regime particolare per i redditi di lavoro dipendente che agevoli l'incremento reddituale del periodo d'imposta rispetto a quello del precedente periodo d'imposta (**punto 2.4**).

Più in dettaglio, per quanto concerne i **punti 2.1** e **2.2**, le previsioni sono finalizzate all'eliminazione delle differenze, attualmente esistenti, tra i trattamenti fiscali dei redditi riconducibili alle varie categorie, derivanti dalle particolari modalità di determinazione dell'imponibile fiscale e dei benefici attribuibili a ciascuna categoria, con la conseguenza di generare un carico fiscale diverso a seconda della specifica categoria reddituale.

In particolare, in merito al **punto 2.1**, si rileva che l'area di esenzione fiscale, determinata a legislazione vigente attraverso l'attribuzione delle detrazioni di cui all'articolo 13 del TUIR, è più ampia se nel reddito complessivo confluiscono redditi di lavoro dipendente e talune fattispecie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente rispetto al caso in cui nel reddito complessivo confluiscono redditi da pensione o redditi di lavoro autonomo o altre tipologie di reddito.

Inoltre, relativamente al criterio di cui al **punto 2.2**, si rileva che, con riferimento ai redditi di lavoro dipendente e assimilati, la normativa vigente non prevede la deducibilità delle spese per la produzione



degli stessi ed è da tempo venuta meno la funzione della detrazione prevista per tale categoria reddituale quale riconoscimento delle medesime spese in misura forfetaria.

Pertanto, con detto criterio si intende superare un'altra conseguenza della diversa modalità di determinazione dell'imponibile di ciascuna tipologia di reddito, consentendo la deducibilità delle spese sostenute per la produzione del reddito di lavoro dipendente e assimilato, così come già previsto per i redditi di lavoro autonomo.

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

In tal modo si assimila il trattamento dei redditi di lavoro dipendente e assimilati a quello dei redditi conseguiti dai lavoratori autonomi e dagli imprenditori individuali. A legislazione vigente, invece, l'ammontare di talune detrazioni fiscali, come quelle attribuite in ragione della tipologia di reddito conseguito (articolo 13 del TUIR) o per carichi di famiglia (art. 12 del TUIR), è commisurato al parametro del reddito complessivo del contribuente, con la conseguenza che, mentre per il reddito da lavoro dipendente la detrazione si determina sulla base del reddito complessivo al netto degli oneri previdenziali obbligatori, nel caso dei lavoratori autonomi (diversi dai notai) e degli imprenditori individuali la detrazione si calcola sul reddito complessivo al lordo degli stessi oneri.

Con la disposizione in esame l'imprenditore individuale e il lavoratore autonomo potranno dedurre i contributi previdenziali dal reddito di categoria, diminuendo, di conseguenza, il reddito complessivo. Solo in caso di incapienza, i contributi in questione, per un ammontare pari all'eccedenza non dedotta, saranno deducibili dal reddito complessivo.

Nel **punto 2.4**, si prevede l'applicazione, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali con aliquota 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 (c.d. *flat tax incrementale*), con la possibilità di stabilire limiti al reddito agevolabile.

Con lo stesso criterio direttivo si prevede la possibilità di introdurre un regime fiscale particolare per i titolari di reddito di lavoro dipendente con il quale si stabilisce un trattamento fiscale agevolato per l'incremento reddituale del periodo d'imposta rispetto a quello del precedente periodo d'imposta.

Con il criterio direttivo indicato al **comma 1, lettera a), numero 3**), si intende prevedere l'inclusione dei redditi assoggettati a imposte sostitutive e a ritenute alla fonte a titolo di imposta nella nozione di reddito complessivo rilevante ai fini della spettanza delle detrazioni, delle deduzioni o dei benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria. I redditi di natura finanziaria, per espressa previsione normativa, vengono esclusi da tale introducendo principio.

Con tale disposizione si intendono superare le differenze di trattamento tra contribuenti in sede di applicazione di detrazioni o deduzioni fiscali.

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

Con la disposizione in esame si intende, pertanto, introdurre una disposizione generale volta a ricomprendere anche i redditi assoggettati a imposta sostitutiva o a ritenuta a titolo d'imposta nel calcolo del reddito complessivo cui fare riferimento ai fini del calcolo delle agevolazioni fiscali o di altri benefici.

Al **comma 1, lettera b)**, sono individuati i principi e i criteri direttivi in merito agli interventi da operare sul regime di tassazione dei redditi agrari.

L'articolo 32 del TUIR reca la specifica disciplina del reddito agrario, prevedendo che tale regime si applichi ai redditi ottenuti dallo svolgimento delle seguenti attività:

- coltivazione del terreno e silvicoltura;
- allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e attività di produzione di vegetali, tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la



superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;

- attività agricole connesse, di cui all'articolo 2135, terzo comma, del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta del Ministro dell'agricoltura, sovranità alimentare e delle foreste; attualmente, tali beni sono individuati con il decreto del 13 febbraio 2015.

Il reddito agrario è determinato, in base all'articolo 34 del TUIR, mediante l'applicazione di tariffe d'estimo.

Nell'ambito di tale regime si prevede, al **numero 1**), l'introduzione di nuove classi e qualità di coltura al fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione, riordinando il regime di imposizione su base catastale delle attività agricole di coltivazione di cui all'articolo 2135, primo comma, del codice civile. Si tratta di sistemi di coltivazione – quali, ad esempio, la c.d. *vertical farm* e le colture idroponiche - in grado di ridurre, tra l'altro, il consumo di acqua, di rendere più salubri i prodotti vegetali, di sottrarre determinate produzioni di carattere vegetale agli effetti distruttivi dei cambiamenti climatici. Ciò si realizza in strutture protette, quali, oltre alle serre, i fabbricati a destinazione agricola, industriale, commerciale e artigianale oramai dismessi e riconvertiti alla produzione in esame.

L'estensione del regime di imposizione su base catastale prevede 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.

Al **numero 2**) si stabilisce la possibilità di ricondurre alla nozione di attività agricola di cui all'articolo 2135, primo comma, del codice civile le attività derivanti dalle attività di coltivazione e allevamento dalle quali si ottengono beni, anche immateriali, che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, entro limiti predeterminati, con eventuale assoggettamento a imposizione semplificata del relativo reddito.

In tal modo, i redditi derivanti da tali attività, compresi quelli, debitamente certificati, derivanti dalla cessione dei crediti di carbonio ottenuti mediante la cattura di CO₂, sono assoggettati a imposizione semplificata.

Al **numero 3**) si prevede l'introduzione di procedimenti, anche digitali, che consentano, 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.

Infine, al **numero 4**), è sancita la revisione, a 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.

La disposizione è diretta a incentivare i titolari di redditi di pensione o, comunque, a basso reddito, allo svolgimento di attività agricole anche attraverso l'adozione delle medesime disposizioni previste sui terreni agricoli a beneficio dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola.

Con il **comma 1, lettera c)**, si intende inserire, tra i principi e criteri direttivi, in materia di tassazione dei redditi dei fabbricati, la possibilità di estendere il regime della cedolare secca agli immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo.

Si ricorda che l'articolo 3 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, disciplina un regime opzionale di tassazione dei redditi derivanti dalla locazione di immobili per finalità abitative basato sull'applicazione di una imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle addizionali e delle imposte di bollo e di registro (c.d. cedolare secca).

Detta imposta è determinata con l'applicazione di una aliquota del 21 per cento, ridotta al 10 per cento per i contratti di locazione a canone concordato, per quelli transitori o a favore di studenti universitari.



Con la norma in esame si intende, pertanto, estendere il regime citato anche alla locazione di immobili ad uso diverso da quello abitativo (ad esempio, ad uso commerciale).

Il **comma 1, lettera d)**, detta principi e criteri direttivi specifici per l'attuazione della revisione dell'imposizione dei redditi di natura finanziaria al fine di razionalizzare la relativa disciplina fiscale e di conseguire gli obiettivi di neutralità ed efficienza del sistema.

I proventi derivanti dall'impiego di capitale, fin dall'origine (d.P.R. n. 597 del 1973), sono stati esclusi dalla base imponibile dell'imposta progressiva (IRPEF) e assoggettati a varie forme di imposizione sostitutiva.

I suddetti proventi, derivanti da un'ampia gamma di impieghi di capitale effettuati con diverse finalità, sono stati ricondotti in due distinte categorie reddituali: i redditi di capitale (art. 44 TUIR), che ricomprende i proventi derivanti da un impiego statico del capitale (quali interessi e dividendi), e i redditi diversi di natura finanziaria (art. 67, comma 1, lettera da c) a *c-quinquies*), del TUIR, che ricomprende i proventi derivanti da un impiego dinamico del capitale (quali le plusvalenze).

L'impianto impositivo vigente può essere considerato "generale" in quanto tutte le possibili fattispecie reddituali che derivano dall'impiego di capitale sono ricondotte a imponibile. Non può, però, essere considerato "omogeneo", dal punto di vista delle regole di determinazione della base imponibile, il *timing* della tassazione, nonché delle aliquote.

La suddetta distinzione in due categorie di reddito, in particolare, è strumentale a una diversa impostazione delle regole di determinazione della base imponibile: 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).

Tale distinzione implica l'impossibilità della c.d. compensazione eterogenea – tra minusvalenze e dividendi o interessi – in caso di investimento diretto e, di fatto, tende a incentivare gli investimenti privi di rischio.

L'esistenza, inoltre, per quanto riguarda i redditi diversi di natura finanziaria, di tre diversi regimi impositivi (il regime della dichiarazione, il regime del risparmio amministrato e quello del risparmio gestito) comporta differenze di trattamento sia in ordine alla determinazione delle basi imponibili sia in ordine al *timing* della tassazione.

Si evidenzia, infatti, che solo nel regime del risparmio gestito individuale la tassazione avviene sulla base del principio della maturazione ed è, altresì, consentita la compensazione eterogenea tra redditi di capitale realizzati e plusvalenze maturate, al netto delle minusvalenze maturate.

Al fine di superare tali disomogeneità, l'intervento normativo delega il Governo a emanare appositi decreti legislativi sulla base di principi e criteri direttivi specifici individuati dalla **lettera d)** dell'articolo 5.

Nel dettaglio, con il **numero 1)** viene prevista 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 finalizzata al superamento della predetta differenza nella determinazione della base imponibile al fine di eliminare le interferenze fiscali sulle scelte di allocazione del capitale.

Il criterio direttivo di cui al **numero 2)** è relativo alla previsione delle modalità di determinazione della base imponibile dei redditi finanziari. A tale riguardo, si prevede che la determinazione dei redditi finanziari avvenga sulla base dei principi di cassa con possibilità di compensazione, ricomprendendo, oltre alle perdite derivanti dalla liquidazione di società ed enti e quelle derivanti da qualsiasi rapporto avente ad oggetto l'impiego del capitale, anche i costi e gli oneri inerenti.

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

Il criterio direttivo di cui al **numero 3)** riguarda la previsione del tipo di imposizione da applicare ai redditi di natura finanziaria.

In particolare, si prevede l'imposizione sostitutiva almeno sui redditi finanziari attualmente soggetti a un prelievo a monte a titolo definitivo. Il criterio di cui al **numero 4)** prevede, inoltre, il mantenimento del livello di tassazione previsto per i proventi dei titoli Stato ed equiparati.



Il regime fiscale dei redditi di natura finanziaria attualmente 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.

I **numeri 5), 6) e 7)** contengono i principi e criteri direttivi concernenti le modalità di applicazione del nuovo regime impositivo.

Il regime di imposizione sostitutiva dovrà caratterizzarsi per l'applicazione sul risultato complessivo netto dei redditi finanziari realizzati nell'anno solare. Tale risultato complessivo netto dovrà essere determinato mediante la somma algebrica dei redditi finanziari positivi e dei redditi finanziari negativi realizzati nell'anno solare.

Le norme di attuazione dovranno prevedere la possibilità di riportare l'eventuale eccedenza negativa nei periodi d'imposta successivi a quelli di formazione.

Il nuovo regime impositivo dovrà basarsi sull'obbligo di dichiarazione dei redditi finanziari da parte del contribuente. A tale regime, tuttavia, sarà affiancato un regime opzionale semplificato.

Il sistema fiscale vigente, infatti, si caratterizza per l'attribuzione agli intermediari finanziari e ad altri soggetti che corrispondono i proventi finanziari ai contribuenti di una serie di obblighi, quali l'applicazione dei prelievi tributari a monte e la dichiarazione e la comunicazione all'Amministrazione finanziaria dei relativi dati.

Tale sistema garantisce l'efficienza e l'efficacia del regime impositivo dei redditi di natura finanziaria, nonché la riduzione del rischio di evasione.

Il riordino del regime fiscale dei redditi finanziari, pertanto, dovrà prevedere la facoltà per il contribuente di optare per l'applicazione di un regime semplificato di riscossione delle imposte, mediante l'intervento di soggetti autorizzati con i quali il contribuente intrattiene stabili rapporti.

Il regime opzionale si caratterizzerà per l'assenza dell'obbligo di dichiarazione da parte del contribuente e per l'obbligo di comunicazione, da parte del soggetto che applica l'imposta sostitutiva, all'Agenzia delle entrate delle informazioni rilevanti.

La legge delega prevede, inoltre, al **numero 8)**, la razionalizzazione della disciplina in materia di rapporti finanziari basati sull'utilizzo di tecnologie digitali.

Il **numero 9)** detta i principi e criteri direttivi relativi alla revisione del sistema di tassazione dei rendimenti conseguiti dalle forme di previdenza complementare. Essa si baserà sui principi di cassa con possibilità di compensazione, al fine di delineare un sistema di tassazione del risultato annuale realizzato della gestione.

La tassazione dei rendimenti delle forme pensionistiche complementari dovrà, in ogni caso, essere agevolata in virtù della finalità pensionistica perseguita.

Il **numero 10)**, infine, prevede l'applicazione di un'imposizione sostitutiva, in misura agevolata, sui redditi di natura finanziaria conseguiti dagli enti di previdenza obbligatoria (cc.dd. casse previdenziali).

I redditi di capitale e i redditi diversi di natura finanziaria conseguiti dalle casse previdenziali, a legislazione vigente, sono soggetti a un prelievo a monte di tipo definitivo con aliquota pari al 26 per cento; l'unica eccezione è costituita dal dividendo che concorre alla formazione del reddito complessivo dopo aver scontato una ritenuta a titolo d'acconto.

Con il **comma 1, lettera e)**, si stabilisce che, in materia di redditi da lavoro dipendente e assimilati, si procede a una revisione e 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'implementazione della previdenza complementare, dell'efficientamento energetico, dell'assistenza sanitaria, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali.



Tale revisione è volta a realizzare una semplificazione delle disposizioni concernenti le modalità di determinazione del reddito, oltre che una specifica razionalizzazione delle somme e dei valori che concorrono, in tutto o in parte, a formare l'imponibile.

È previsto che, in particolare, si proceda anche a una rivisitazione dei limiti di non concorrenza al reddito dei *fringe benefit*, cioè di quei beni e servizi che il datore di lavoro mette a disposizione dei propri dipendenti con la finalità di incentivare e valorizzare il lavoratore, oltre che di creare una fidelizzazione del lavoratore medesimo.

In tale ambito, si prevede che siano in particolar modo salvaguardate le finalità della mobilità sostenibile, dell'implementazione della previdenza complementare, dell'efficientamento energetico, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali.

Con il **comma 1, lettera f)**, si intende introdurre norme per la semplificazione e la razionalizzazione dei criteri di determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni.

Una fondamentale finalità che la riforma fiscale deve perseguire è quella di disciplinare il reddito di lavoro autonomo con analiticità e completezza, al fine di fornire agli operatori un quadro chiaro dei criteri di determinazione dei componenti positivi e negativi che concorrono alla sua formazione e di rendere la disciplina semplice e coerente dal punto di vista sistematico, operando, ove necessario, precisi rinvii alle disposizioni riguardanti il reddito d'impresa applicabili anche in sede di determinazione del reddito in esame.

In particolare, al **numero 1.1** si prevede 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, a esclusione delle somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute e riaddebitate al cliente, non deducibili dal reddito dell'esercente arte o professione. Con tale disposizione si intende, innanzitutto, introdurre un criterio di onnicomprensività analogo a quello vigente per i redditi di lavoro dipendente.

Viene, altresì, superata la criticità emergente, per i lavoratori autonomi, di dover considerare compensi anche l'ammontare delle spese che contrattualmente sono a carico del committente e che sono da quest'ultimo rimborsate: ciò in quanto il contrasto di interessi tra il detto committente e l'artista o il professionista è sufficiente a disincentivare possibili comportamenti evasivi. Ne consegue che tali spese, che non concorreranno alla formazione del reddito, non saranno deducibili per il lavoratore autonomo.

Allo stesso punto **numero 1.1** si prevede, inoltre, che, in presenza di qualsiasi forma di pagamento, compresa quella tramite bonifico, il criterio di imputazione temporale dei compensi (in base al quale assume rilevanza il momento in cui il compenso è percepito) sia allineato a quello di effettuazione delle ritenute da parte del committente (per il quale rileva il momento in cui la somma è uscita dalla sua disponibilità).

Al **numero 1.2** si prevede l'equiparazione di trattamento, ai fini dell'IRPEF, dell'acquisto in proprietà e di quello in leasing degli immobili strumentali e di quelli adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente. Attualmente è, infatti, normativamente stabilita la deducibilità, per un periodo non inferiore a 12 anni, dei canoni di leasing relativi agli immobili strumentali mentre le quote di ammortamento del costo degli stessi beni non concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

Per gli immobili utilizzati promiscuamente è prevista la deducibilità dei canoni di *leasing* nella misura del 50 per cento, mentre in caso di acquisto dell'immobile in proprietà è consentita soltanto la deduzione del 50 per cento della rendita catastale.

In tal modo si verifica, però, una ingiustificata disparità di trattamento tra le due diverse modalità di acquisizione degli immobili in esame che la norma di delega intende superare.

Inoltre, al **numero 1.3** si prevede 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. Si ricorda che un'analogha previsione normativa è attualmente prevista, nell'articolo 25-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, per gli intermediari del commercio. L'intervento normativo in esame è finalizzato a evitare l'insorgere di sistematiche posizioni creditorie da parte dei



lavoratori autonomi determinate dal versamento di ritenute molto gravose, perché calcolate sui corrispettivi lordi e non sul reddito, determinato tenendo conto dei costi, spesso molto elevati.

Con il **numero 1.4**, infine, il legislatore delegante, nell'ottica del sostegno all'aggregazione nell'ambito delle attività di lavoro professionale, ha inteso introdurre criteri di razionalizzazione e semplificazione della materia, nonché equiparazione rispetto a quanto già previsto per le attività d'impresa. In quest'ottica viene prevista, similmente a quanto accade per le imprese, la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione, incluso il "passaggio" da associazioni professionali a società tra professionisti (STP), attualmente caratterizzate dal principio di realizzo.

La neutralità dell'operazione straordinaria comporta che i valori facenti parte del patrimonio del dante causa sono acquisiti dall'avente causa al medesimo valore fiscale assunto in capo allo stesso dante causa e trattati, conseguentemente, in continuità di valori.

Il **comma 1, lettera g)**, prevede, per le imprese in regime di contabilità ordinaria, la facoltà di avvalersi di un meccanismo d'imposizione proporzionale sostanzialmente volto a perseguire l'obiettivo di uniformare il trattamento fiscale delle imprese individuali e delle società di persone con quello riservato alle società di capitali, in modo tale da rendere più neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica con cui si intende esercitare un'attività.

In caso di esercizio dell'opzione in esame, il reddito d'impresa di tali soggetti non concorre per trasparenza alla formazione del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nel periodo d'imposta di competenza ma viene assoggettato a un diverso regime impositivo con applicazione di un'imposta ad aliquota proporzionale allineata con quella dell'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. Il nuovo regime di tassazione favorirà, inoltre, la capitalizzazione delle imprese soggette all'IRPEF evitando che i redditi non prelevati concorrano, in ogni caso, come avviene oggi con il regime della trasparenza fiscale, alla tassazione progressiva IRPEF.

Scindendo il reddito dell'impresa da quello dell'imprenditore diviene possibile, da un lato, mantenere una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l'imprenditore ritrae dall'azienda per soddisfare i propri bisogni e, dall'altro, sgravare in modo sostanziale il reddito reinvestito nell'impresa riconoscendo l'utilità sociale della patrimonializzazione e dell'investimento nell'azienda.

Con il **comma 1, lettera h), numero 1)**, si prevede che, in materia di redditi diversi, si proceda alla revisione del criterio di determinazione delle plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della detta cessione, stabilendo che qualora gli stessi siano stati acquistati per effetto di donazione si assuma, in ogni caso, come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante.

In base alla disciplina vigente, per i terreni acquistati per effetto di donazione si assume, invece, come prezzo di acquisto il valore dichiarato nel relativo atto registrato, o in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente.

Risulta, infatti, dibattuta da anni, anche nell'ambito della giurisprudenza di legittimità, la questione concernente gli effetti della donazione dei terreni edificabili a familiari, seguita dalla loro cessione, entro un ristretto arco temporale, a terzi ad opera dei donatari.

Con l'intervento normativo in esame si intende risolvere tale questione, introducendo un principio analogo a quello vigente con riguardo alle cessioni degli immobili acquisiti per donazione da non più di cinque anni, per i quali è stabilito, nell'articolo 68, comma 2, del TUIR, che si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

Al **numero 2, della lettera h)** si prevede 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. La misura dell'aliquota dell'imposta



sostitutiva potrà essere differente a seconda della durata del periodo di possesso del bene oggetto di rivalutazione.

Si intende, in tal modo, stabilire l'applicazione a regime di una disciplina originariamente introdotta dalla legge n. 448 del 2001 e che è stata reiteratamente riproposta negli anni successivi.

Relativamente al criterio indicato al **numero 3)** della **lettera h)**, si prevede, in materia di redditi diversi, l'introduzione della disciplina 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, nonché, più in generale, di opere dell'ingegno di carattere creativo appartenenti alle arti figurative, escludendo dalla tassazione i casi in cui è assente l'intento speculativo perché, ad esempio, le plusvalenze realizzate sono relative a beni acquisiti a seguito di successione e donazione, è stata effettuata una permuta con altri oggetti o opere o il corrispettivo conseguito sia reinvestito entro un congruo lasso temporale in altri beni rientranti nella disciplina in esame. Resta ferma la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di contestare la simulazione delle donazioni dei detti oggetti e opere a familiari qualora entro un ristretto lasso temporale questi ultimi li cedano a terzi.

Al di fuori di questi ultimi casi, la plusvalenza ottenuta rientrerà tra i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente di cui all'articolo 67, comma 1, lettera i), del TUIR.

L'intervento ha la finalità di porre rimedio alla situazione di incertezza oggi esistente al riguardo, anche nell'ambito della giurisprudenza di merito e di legittimità; dovrà essere, pertanto, introdotta una specifica disciplina transitoria.

Articolo 6

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

L'**articolo 6** delega il Governo a effettuare la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti basata, secondo quanto indicato alla **lettera a) del comma 1**, sulla riduzione dell'aliquota IRES qualora vengano rispettate, entro i due periodi d'imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito, entrambe le seguenti condizioni:

a) una somma corrispondente, in tutto o in parte, al detto reddito sia impiegata in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, e in nuove assunzioni;

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

La riduzione della detta aliquota ha la finalità di 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.

La condizione, collegata all'effettuazione degli investimenti, ha l'evidente scopo di favorire la crescita economica e l'incremento della base occupazionale, con particolare riferimento ai soggetti che necessitano di maggiore tutela, ivi incluse le persone con disabilità, e senza interferire con i vigenti regimi di decontribuzione. 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. Si presume l'avvenuta distribuzione degli stessi utili se è accertata, da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti.

In caso di mancato rispetto di una o entrambe le predette condizioni nell'arco del menzionato biennio, il reddito in esame sarà ulteriormente assoggettato a un'aliquota pari alla differenza tra quella ordinaria e quella ridotta già applicata.



In sede di attuazione della delega, la disciplina sopra descritta dovrà essere eventualmente coordinata con le altre disposizioni in tema di reddito di impresa.

La lettera b) delega il Governo a razionalizzare e semplificare i regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili al fine di uniformarne il trattamento fiscale, anche in caso di mutamento dell'assetto contabile. È stata, altresì, prevista la limitazione dei possibili arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti.

Per quanto concerne la razionalizzazione e la semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili, si ricorda che il sistema vigente consente, 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), di applicare diversi regimi di riallineamento con effetti differenti. Basti pensare al regime di riallineamento disposto dall'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR (testo unico delle imposte sui redditi) e dall'articolo 15 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, che operano in modo da riconoscere ai fini fiscali, previo pagamento di un'imposta sostitutiva (con aliquote differenti) delle imposte sui redditi e dell'IRAP, i nuovi e maggiori valori contabili.

Si tratta di regimi che hanno l'obiettivo di evitare la gestione di un oneroso doppio binario civilistico e fiscale.

In particolare, il citato articolo 176, comma 2-ter del TUIR ha previsto la possibilità, per il soggetto conferitario (e, più in generale, per l'avente causa in operazioni 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, previa opzione per l'imposta sostitutiva sull'importo che intende affrancare da applicare 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%. L'applicazione dell'imposta sostitutiva è effettuata, in ogni caso, per categorie omogenee di immobilizzazioni. I plusvalori, oggetto di affrancamento, si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento, ma soggiacciono al c.d. periodo di sorveglianza nel senso che gli effetti del riallineamento vengono 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.

Viceversa, l'articolo 15, commi da 10 a 12, del citato decreto-legge n. 185 del 2008, ha introdotto un ulteriore regime di riallineamento (c.d. regime speciale) che si affianca, in via alternativa, a quello dell'articolo 176 del TUIR e, in parte, si sovrappone. Infatti, mentre non si rende applicabile alle immobilizzazioni materiali, 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 ai sensi dell'articolo 108 del TUIR (spese di ricerca e sviluppo, spese di impianto e di ampliamento), 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).

La legge conferisce, quindi, al Governo la delega per uniformare i trattamenti fiscali di tali regimi di riallineamento, rinviando ai decreti legislativi delegati l'individuazione del nuovo regime che dovrà operare "a fattor comune".

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 nell'ipotesi di 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 5 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.

Per effetto dell'articolo 7-bis del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 (introdotto dall'art. 19-*quater* del decreto-legge n. 22 del 2019), è stato disciplinato il passaggio inverso dai principi contabili internazionali ai principi contabili nazionali senza, però, prevedere un analogo regime di riallineamento.

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 FTA hanno già eliminato la totalità delle differenze positive e negative esercitando la medesima opzione nel passaggio agli IAS e viceversa. Tale previsione appare 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.

Non risulta, inoltre, regolato il passaggio delle microimprese dal regime di derivazione giuridica a quello di derivazione rafforzata, a seguito 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 ordinaria.

Parimenti, non risultano regolate le fattispecie in cui il cambiamento dell'assetto contabile (passaggio agli IAS, ritorno agli OIC, modifica dimensionale delle microimprese) avviene per effetto di un'operazione straordinaria fiscalmente neutrale.

Anche in tali casi, quindi, il Governo è chiamato a razionalizzare e semplificare la disciplina.

In merito alla possibilità di limitare possibili arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti potranno essere esclusi o limitati i casi nei quali alle imprese è consentita la scelta dei beni per i quali effettuare l'affrancamento.

La **lettera c)** prevede criteri direttivi per la revisione della disciplina di deducibilità degli interessi passivi, anche attraverso l'introduzione di apposite franchigie.

È stata ribadita l'esigenza di contrastare l'erosione della base imponibile realizzata dai gruppi societari transnazionali, che 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.

Come noto, la disciplina attualmente vigente, modificata a seguito del recepimento delle disposizioni previste dalla direttiva (UE) n. 2016/1164 (cd. Direttiva ATAD), prevede un regime di limitazione di deducibilità degli interessi passivi eccedenti gli interessi attivi correlato al Risultato Operativo Lordo (ROL) della gestione caratteristica, peraltro, già noto all'ordinamento interno sin dalla riforma della disciplina effettuata con la legge n. 244 del 2007.

Nell'articolo 4 della direttiva è contenuta una serie di disposizioni riguardanti la deducibilità degli interessi passivi in sede di determinazione del reddito d'impresa, che rappresentano il livello minimo di tutela fiscale al quale devono uniformarsi tutti gli Stati membri. Si tratta di disposizioni di carattere generale che lasciano agli Stati membri il compito di definire le norme specifiche, alla luce dei propri regimi impositivi.

È stata prevista la possibilità, per i singoli Stati membri, di inserire una soglia di interessi passivi sempre deducibili a cui non si applica la limitazione alla deducibilità. Viene, in particolare, consentito di esonerare dalla limitazione le società *stand-alone* - che non fanno, cioè, parte di un gruppo societario consolidato a fini contabili e senza alcuna impresa associata o stabile organizzazione - e i



gruppi societari il cui ammontare complessivo degli interessi passivi non superi i 3 milioni di euro. Ciò in quanto in tali casi non possono essere posti in essere i fenomeni di erosione della base imponibile che la Direttiva intende colpire e potrebbe, quindi, essere quanto meno prevista una franchigia di interessi passivi comunque deducibili, come avvenuto in molti Stati europei. In alcuni Paesi si è scelto di non applicare i limiti di deducibilità ai finanziamenti erogati da parti indipendenti mentre in altri si è scelto di adottare almeno uno dei due correttivi consentiti dall'articolo 4, par. 5, della direttiva: deducibilità integrale se l'indice di capitalizzazione individuale non è inferiore a quella di gruppo oppure maggiore deducibilità in funzione del rapporto fra gli oneri finanziari eccedenti del gruppo nei confronti di terzi e l'Ebitda del gruppo.

La grave crisi economica che ha afflitto negli ultimi anni la nostra economia, che influenza negativamente la redditività operativa e innalza il livello dell'indebitamento delle imprese, induce a rivisitare tale disciplina per agevolare il rilancio delle attività produttive.

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.

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 il problema derivante dalla attribuzione di quelle non utilizzate dalla consolidante all'atto dell'interruzione o revoca del consolidato. L'attuazione di detto criterio direttivo comporterà, 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. La scelta dei criteri attraverso i quali trasferire le perdite al consolidato (e.g. pro quota o su base individuale) può essere decisa nell'ambito dell'accordo di consolidamento.

In tal modo, infatti, il reddito complessivo globale, determinato in ciascun periodo d'imposta come differenza tra la somma di tutti i redditi e la somma di tutte le perdite di periodo delle società partecipanti al consolidato, non può assumere valori negativi, per cui le eventuali eccedenze di perdite di periodo rispetto ai redditi restano in capo alle società che le hanno prodotte.

Con i successivi **numeri 2) e 3)**, sempre della **lettera d)**, si prevedono criteri di delega volti ad apportare alcune modifiche alle regole che limitano le compensazioni intersoggettive tra utili e perdite realizzate nell'ambito di operazioni quali fusioni, scissioni, del trasferimento del controllo della società dotata di perdite fiscali o a seguito dell'opzione per la tassazione consolidata.

Nel TUIR sono inserite le seguenti diverse norme che limitano le compensazioni intersoggettive di perdite:

- gli articoli 172, comma 7, e 173, comma 10, che limitano, rispettivamente, il riporto delle perdite in occasione di fusione o di scissione;
- 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.

Le limitazioni operano, quindi, in caso di fusioni e scissioni (articoli 172 e 173), ma anche di cessioni di partecipazioni seguite da conferimenti di azienda (art. 84, comma 3) o nel caso di adesione al regime di tassazione consolidata (art. 118, comma 2).

Volendo rinvenire una finalità comune sottostante alle disposizioni dettate dagli articoli 84, 172 e 173, essa consiste nell'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, di cui è dotata una società caratterizzata da una redditività fortemente negativa e la cui attività d'impresa ha subito un fortissimo ridimensionamento, con i redditi imponibili positivi di una diversa società.



La preclusione di tale effetto è tuttavia ottenuta con disposizioni di contenuto non omogeneo e le disposizioni contenute nei citati **numeri 2) e 3)** delegano, quindi, il Governo a rimuovere tale disomogeneità.

Deve essere, altresì, evitata la penalizzazione delle perdite conseguite a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario, perché in tal caso non si verifica il fenomeno del cd. "commercio di bare fiscali" che si intende giustamente contrastare.

E' stata, infine, prevista la revisione del limite quantitativo rappresentato dal valore del patrimonio netto, oramai anacronistico e non più idoneo a garantire il raggiungimento della finalità che la norma si propone, e della nozione di modifica dell'attività principale esercitata, in merito alla quale dovranno essere chiarite le condizioni in presenza delle quali si ritiene che due società svolgano la medesima attività (qualora, ad esempio, operino nello stesso settore e comparto merceologico).

Con il successivo **numero 4)** si prevede che debba essere chiarita la definizione delle perdite "finali" ai fini del loro riconoscimento secondo i principi espressi dalla giurisprudenza eurounitaria.

Si tratta di un principio direttivo che intende armonizzare la normativa interna con l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia che, più volte chiamata a pronunciarsi sul tema sin dalla sentenza *Marks & Spencer* (sentenza del 13 dicembre 2005, resa nella causa C-446/03) e fino alla recente sentenza *W. AG* (sentenza del 22 settembre 2022, resa nella causa C-583/20), 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.

Secondo la Corte di Giustizia, al fine di qualificare una perdita come "definitiva" non è sufficiente che la società controllata venga posta in liquidazione o che la disciplina locale non consenta alcun riporto delle perdite, ma è necessario che l'impresa stabilita nell'altro Stato membro abbia terminato le proprie attività commerciali attraverso la cessione o la eliminazione di tutti i propri asset potenzialmente produttivi di ricavi e che la medesima società non possa essere ceduta a terzi, nell'ambito di una compravendita il cui prezzo tenga conto del valore fiscale delle perdite.

In forza della previsione della **lettera e)**, il legislatore delegato dovrà eliminare gli effetti di irrazionalità e distorsione attualmente derivanti dalle 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 del medesimo testo unico. 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.

In via generale, si applica il c.d. regime di realizzo controllato laddove la partecipazione detenuta superi le soglie fissate dalla norma.

Laddove, invece, il conferimento riguardi partecipazioni detenute in società *holding* è richiesto 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. In base alla consolidata interpretazione della norma in esame, la demoltiplicazione si applica anche alle società operative di secondo livello; in sostanza, l'approccio "*look-through*" va applicato sino ai livelli inferiori della catena e la presenza di una sola partecipazione in una società operativa "sotto soglia" preclude la fruizione del regime di realizzo controllato.

Il criterio direttivo prevede che la sistematizzazione e la razionalizzazione della materia debba comunque far salvo 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)** introduce un criterio di delega che assolve allo scopo di attenuare il carico impositivo che potrebbe emergere a fronte dell'ingresso dell'ente o del c.d. "ramo ETS" nell'ambito applicativo della disciplina fiscale del terzo settore. In particolare, per gli enti di natura non commerciale che svolgono attività commerciali (come, ad esempio, gli enti religiosi), l'ingresso nel "terzo settore" potrebbe 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, recante il codice del terzo settore.

A fronte di tale mutamento non verrebbe modificata la natura fiscale dell'ente, ma si determinerebbe ai fini dell'IRES e dell'IVA, la produzione di effetti fiscali legati alla fuoriuscita dal regime d'impresa dei beni prima dedicati all'attività commerciale. In tal caso, in sostanza, 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.

Proprio per evitare un eccessivo carico fiscale a fronte dei meccanismi descritti, a suo tempo la disciplina in tema di ONLUS ha previsto la possibilità di applicare una imposta sostitutiva sui plusvalori latenti dei beni impiegati nelle attività commerciali degli enti trasformate in "non commerciali" in conseguenza della disciplina in questione (art. 9 del d. lgs. n. 460, del 1997).

Alla stessa stregua si propone l'applicazione di una disposizione volta a mitigare gli effetti connessi alla fuoriuscita dei beni dalla sfera d'impresa e al loro ingresso nella sfera "non commerciale".

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.

Si tratta, in sostanza, di verificare 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. Come noto, infatti, la legislazione vigente riconosce le entità estere (e, quindi, al di fuori delle stabili organizzazioni) come entità fiscalmente opache, con la conseguenza che i redditi delle stesse non possono essere imputati per trasparenza ai soci residenti ancorché la legislazione estera riconosca quella entità come fiscalmente trasparente.

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.

Il criterio direttivo intende 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

(Principi e criteri direttivi per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto)

L'articolo 7 reca l'indicazione dei principi e dei criteri direttivi specifici che il Governo deve rispettare per attuare la delega conferita per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Tali criteri specifici riguardano:

- **Revisione della definizione dei presupposti dell'imposta al fine di renderli più aderenti alla normativa dell'Unione europea**

Tale criterio direttivo, di cui al **comma 1, lettera a)**, 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.

Tali disallineamenti possono ravvisarsi, ad esempio, 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. 633/1972 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.

- **Revisione delle norme di esenzione**

Il criterio di delega di cui al **comma 1, lettera b)**, prevede che siano riviste le disposizioni che disciplinano le operazioni esenti, anche individuando eventuali ipotesi in cui consentire ai contribuenti di optare per l'imponibilità. La revisione, 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.

- **Razionalizzazione del numero e della misura delle aliquote IVA.**

Il criterio di delega in materia di aliquote IVA, di cui al **comma 1, lettera c)**, è finalizzato a prevedere un trattamento IVA tendenzialmente omogeneo per i beni e servizi simili, nel rispetto della normativa IVA armonizzata e della loro rilevanza sociale.

Qualora tale intervento comporti una revisione della misura delle aliquote - attualmente 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%, 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.

- **Revisione della disciplina della detrazione.**



Il criterio di delega di cui al **comma 1, lettera d)** intende rendere la detrazione maggiormente aderente all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi impiegati nella effettuazione di operazioni soggette all'imposta, in linea con la disciplina della Direttiva IVA.

In particolare (**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 (art. 19, comma 5, del DPR 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 [art. 173, paragrafo 2, lettera c) 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 [art. 19, bis 1, lettera i), del DPR 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 DPR 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.

Il principio di delega di cui al **comma 1, lettera e)** intende ridurre l'IVA all'importazione di opere d'arte, recependo la direttiva europea 5 aprile 2022, n. 2022/542/UE ed estendendo l'aliquota ridotta anche alle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione.

• **Razionalizzare la disciplina del gruppo IVA al fine di semplificare le misure previste per l'accesso e l'applicazione dell'istituto.**

Il criterio di delega di cui al **comma 1, lettera f)**, prevede una revisione della disciplina del Gruppo IVA, di cui al Titolo V-bis, articoli da 70-bis a 70-duodecies, del DPR 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.

Con la **lettera g** si prevede, altresì, di procedere alla razionalizzazione della disciplina 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 d.lgs. 117/2017).

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.

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 atto a garantire il finanziamento del fabbisogno sanitario, nonché il finanziamento delle Regioni che presentano squilibri di bilancio sanitario ovvero che sono sottoposte a piani di rientro, di cui all’articolo 1, comma 174, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 e all’articolo 2, comma 86, della legge 23 dicembre 2008, n. 191.

Nell’esercizio della delega in esame, si prevede che le garanzie di cui all’articolo 2, comma 1, lettera f) dovranno essere fatte valere in favore di tutte le Regioni (non solo, quindi, con riferimento a quelle in squilibrio di bilancio sanitario o sottoposte a piano di rientro) e anche nella fase transitoria del graduale superamento dell’imposta.

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 va ripartita tra le Regioni sulla base dei criteri vigenti



in materia di IRAP. È prevista l'introduzione di un regime particolare per gli enti non commerciali, che applicano, così come le amministrazioni pubbliche, il regime c.d. "retributivo".

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.

Il **comma 2** precisa, infine, 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.

Articolo 9 (Altre disposizioni)

L'**articolo 9, comma 1, lettera a), numeri da 1 a 3** conferisce al Governo la delega legislativa 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 intendono estendere 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. In sostanza, 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.



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, che prevede l'irrelevanza 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, e
- gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del citato testo unico.

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.

Con il **comma 1, lettera a), numero 4)** è prevista 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; ciò al fine di 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.

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 d.lgs. n. 14 del 2019.

Si prevede, altresì, di introdurre analoga disciplina per l'istituto dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Con il **comma 1, lettera b), numeri 1) e 2)**, il legislatore delegante ha inteso operare una profonda revisione della disciplina delle società non operative, prevedendo criteri specifici, da aggiornarsi periodicamente, che consentano di individuare le società senza impresa, riconducendo così la normativa alla sua ratio originaria di contrastare le società che esercitano un'attività di mero godimento e non un'effettiva attività d'impresa.

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.

I detti principi, così come quelli elaborati al riguardo dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia europea, possono essere tenuti in conto al fine di individuare le società considerate senza impresa 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. Dovranno, altresì, essere escluse le società appartenenti 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 **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 vuole, pertanto, implementare il principio di derivazione rafforzata e limitare 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.

A titolo esemplificativo, saranno oggetto di revisione le differenze temporanee che scaturiscono dalla deroga alla competenza economica del bilancio: (i) derivanti da fenomeni valutativi come per le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale o per gli ammortamenti; (ii) 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.

L'avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici non si esaurisce, naturalmente, con tali fattispecie e altre potranno essere stabilite dal legislatore delegato. 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. 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 alcuni casi, quale quello dei mezzi di trasporto a motore, la percentuale di deducibilità risulta molto ridotta e si ricorda che 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.

Peraltro, come precisato dalla lettera in commento, 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. In proposito, si pensi ai limiti di deducibilità per le imprese in relazione: alle spese inerenti ai fabbricati concessi in uso ai dipendenti, alle spese di vitto e alloggio per le trasferte dei dipendenti e, più in generale, alle spese alberghiere e di ristorazione del dipendente, ai 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. Anche tali interventi, e sempre al fine di salvaguardare l'erario, andrebbero circoscritti ai contribuenti che applicano il principio di derivazione rafforzata e che sottopongono il proprio bilancio a revisione legale dei conti, nonché previsti solo per i lavoratori dipendenti che non rivestono la qualifica di socio dell'impresa datrice di lavoro.

Tra i principi e criteri direttivi specificamente individuati dal presente articolo, 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. La suddetta direttiva ha recepito la disciplina del c.d. *Pillar Two* e introdotto una *global minimum tax* con la finalità di garantire una tassazione non inferiore al 15 per cento del reddito in capo alla società capogruppo - o, in alcuni casi, alle *sub-holding* - dei gruppi che hanno conseguito ricavi consolidati, in almeno due dei quattro esercizi precedenti, pari almeno a 750 milioni di euro. Ciò se, e nella misura in cui, nelle singole giurisdizioni nelle quali sono localizzate le altre entità del gruppo transnazionale non sia stato raggiunto tale livello minimo di imposizione.

L'applicazione di tale disciplina può comportare l'inefficacia, in tutto o in parte, degli incentivi fiscali attualmente previsti, con eventuale perdita di gettito per lo Stato che li ha previsti. Occorre, pertanto, riconsiderare gli incentivi attualmente presenti nel nostro ordinamento tributario.

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.

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.



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.

Articolo 10

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

L'articolo in esame specifica, con particolare riferimento ai tributi indiretti diversi dall'IVA, principi e criteri direttivi a cui i decreti legislativi delegati dovranno conformarsi, in aggiunta a quelli di carattere generale di cui agli articoli 2 e 3.

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.

Con particolare riferimento ai tributi indiretti diversi dall'IVA, tali principi e obiettivi sono rivolti principalmente a una razionalizzazione e semplificazione dell'imposta di registro, dell'imposta di successione e donazione e dell'imposta di bollo, nonché di altri tributi a questi collegati.

Più precisamente, l'articolo in esame, sub **lettera a)**, allo scopo di razionalizzare e semplificare i singoli tributi, prevede la possibilità di:

-accorpate 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.

Sub **lettera b)**, l'articolo prevede l'estensione dell'autoliquidazione anche per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro, entrambe attualmente liquidate dagli Uffici finanziari.

L'autoliquidazione, infatti, attualmente, è 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.

Alla **lettera c)**, l'articolo prevede la semplificazione della disciplina dell'imposta di bollo e dei tributi speciali nell'ottica di una sempre più avanzata dematerializzazione dei documenti e degli atti.

Alla **lettera d)** si prevede che, con riferimento ai trasferimenti immobiliari assoggettati all'imposta di registro o all'imposta sulle successioni e donazioni, le imposte di bollo, ipotecarie e catastali, i tributi speciali e le tasse ipotecarie, siano comprese in un tributo sostitutivo eventualmente in misura fissa, riferito anche alle formalità da eseguire presso il catasto e i registri immobiliari.

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 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.

La **lettera e)**, ponendosi nella medesima ottica di ridurre gli adempimenti a carico dei contribuenti, finalità che costituisce uno dei principi cardine della riforma fiscale, evidenzia l'importanza di una implementazione di nuove soluzioni tecnologiche nonché il potenziamento dei servizi telematici.

Inoltre, sub **lettera f)**, viene rimarcata la necessità di semplificare le modalità di pagamento dei tributi e di rendere più efficienti i sistemi di riscossione, utilizzando anche mezzi elettronici di pagamento.

La **lettera g)** rivede, infine, le modalità di applicazione dell'imposta di registro agli atti giudiziari con finalità di semplificazione e con previsione di previa richiesta del tributo alla parte soccombente, ove agevolmente identificabile.

Articolo 11

(Revisione della disciplina doganale)

L'articolo 11 mira ad aggiornare la normativa doganale attualmente contenuta principalmente 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). Tali provvedimenti normativi appaiono oggi particolarmente 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 particolare, 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, essendo lo stesso TULD temporalmente antecedente alla determinazione del territorio doganale dell'Unione europea ad opera del Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992 (codice doganale comunitario poi confluito nel codice doganale dell'UE di cui al regolamento (UE) n. 952/2013). In tal senso, l'intero TULD 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; il TULD risulta, quindi, del tutto 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; anche tali aspetti, però, necessitano di una importante revisione. Ci si riferisce, in particolare, 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.

Nell'ambito della generale revisione della disciplina doganale viene stabilito che, coerentemente con l'articolo 6 del citato CDU, in base al quale gli scambi di informazioni con le autorità doganali, e tra quest'ultime e gli operatori, devono avvenire esclusivamente con modalità telematiche, sia completato il processo di telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali, con il fine principale di un miglioramento dei servizi forniti agli operatori.

Si prevede, inoltre, di intervenire sulle attività connesse ai controlli doganali, pervenendo a modelli e tecniche di verifica maggiormente efficienti e migliorando la cooperazione e il coordinamento delle Amministrazioni che concorrono all'espletamento delle operazioni doganali.

In tale ottica, è previsto il potenziamento e l'ottimizzazione dello Sportello unico doganale e dei controlli (S.U.DO.CO), strumento informatico finalizzato a semplificare il dialogo tra l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, gli operatori e gli altri enti di controllo e a rendere completamente digitalizzato il processo di *import-export* delle merci attraverso la modalità "one stop shop".



L'articolo in esame prevede, infine, un intervento su talune disposizioni contenute nel predetto decreto legislativo n. 374/1990, relativo al riordino degli istituti doganali e alla revisione delle procedure di accertamento e controllo, alle procedure di immissione in libera pratica delle merci e alle procedure di esportazione delle merci comunitarie.

In particolare, in detto ambito si provvederà al riordino delle procedure di liquidazione, accertamento, e riscossione al fine di rendere più snelle ed efficienti dette attività evitando, allo stesso tempo, il contenzioso.

Da ultimo, si intende procedere a una revisione dell'istituto della controversia doganale di cui al Titolo II, Capo IV del DPR n. 43 del 1973, in considerazione 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 detta disposizioni in merito alla revisione del sistema dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi di cui al Titolo III del testo unico accise (TUA), approvato con il decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, stabilendo specifici principi e criteri direttivi a cui il Governo dovrà attenersi nell'attuazione della delega di cui all'articolo 1.

In detto ambito si prevede, in particolare, di intervenire sul quadro normativo nazionale di riferimento in materia di accisa attraverso una ridefinizione delle aliquote attualmente vigenti sui prodotti energetici (carburanti e combustibili) e sull'energia elettrica; detta rimodulazione ha come obiettivo quello di contribuire alla graduale riduzione dell'inquinamento ambientale attraverso l'utilizzo della leva fiscale che favorisca l'uso di prodotti energetici con minore impatto ambientale rispetto a quelli maggiormente inquinanti.

Si prevede poi che, per le medesime finalità ambientali, si provveda alla ridefinizione delle aliquote di accisa sui prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica sempre in relazione all'impatto di ciascun combustibile sull'ambiente.

In tale ottica, inoltre, la norma promuove, nei limiti imposti dalle disposizioni unionali in materia di esenzioni o riduzioni di accisa, la produzione di energia elettrica, di gas metano o gas naturale ottenuti da biomasse o altre risorse rinnovabili. Tale obiettivo potrà essere perseguito 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.

Tra le principali criticità che l'articolo in esame mira a risolvere si evidenzia quella relativa alla presenza nell'ordinamento nazionale di talune agevolazioni in materia di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, definite "sussidi ambientalmente dannosi"; in tal senso la norma in discussione si pone l'obiettivo di riordinare, sopprimendole o revisionandole, siffatte tipologie di agevolazioni, nel rispetto delle disposizioni unionali inerenti alle esenzioni obbligatorie in materia di accisa.

Nell'articolo in esame è previsto anche uno specifico criterio direttivo per ammodernare e semplificare gli adempimenti amministrativi relativi alla detenzione, vendita e circolazione dei prodotti alcolici sottoposti al regime dell'accisa, soprattutto in fasi successive al pagamento dell'imposta; detto obiettivo sarà perseguito anche attraverso la telematizzazione dei contrassegni di Stato cartacei che, attualmente, sono obbligatoriamente applicati ai contenitori di bevande alcoliche per dimostrare l'avvenuto pagamento dell'accisa.

È prevista, infine, dall'articolo in esame la revisione della disciplina, non armonizzata in ambito unionale, 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)

La norma conferisce delega al Governo per il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici, confermando il modello organizzativo del sistema costituito dal regime concessorio e autorizzatorio, in quanto indispensabile per la tutela della fede, dell'ordine e della sicurezza pubblici, per la prevenzione del riciclaggio dei proventi di attività criminose, nonché per garantire il regolare afflusso del prelievo tributario gravante sui giochi.

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.

Passando all'esame dei singoli punti del **comma 2**, la **lettera a)** prevede l'introduzione di regole tecniche atte a prevenire fenomeni di disturbi da gioco d'azzardo patologico (DGA). Le misure indicate dalla norma sono a titolo esemplificativo (come risulta dall'utilizzo dell'espressione "quali") le seguenti:

- diminuzione dei limiti di giocata e di vincita;
- obbligo della formazione continua dei gestori e degli esercenti;
- rafforzamento dei meccanismi di autoesclusione dal gioco;
- previsione di caratteristiche minime che devono possedere le sale e gli altri luoghi in cui si offre gioco;
- divieto di raccogliere gioco su competizioni sportive dilettantistiche riservate esclusivamente a minori di anni 18.

In merito alla **lettera b)** si prevede, tra i criteri direttivi, l'introduzione di norme tese a garantire l'applicazione di regole trasparenti e uniformi nell'intero territorio nazionale, assicurando forme vincolanti di partecipazione delle Regioni e degli enti locali competenti per territorio al procedimento



di autorizzazione e di pianificazione, 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. Punto di equilibrio fra permesso e limitazione del gioco risulta essere quello della edificazione di un chiaro regime di responsabilizzazione del concessionario e/o titolare di punto di offerta di gioco.

La **lettera c)** prevede la razionalizzazione territoriale della rete di raccolta del gioco, anche in funzione della pianificazione della dislocazione locale.

La **lettera d)** prevede il rafforzamento dell'apparato normativo 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. È prevista la possibilità di formulare e aggiornare le norme in relazione alla presenza di società fiduciarie o di trusts e prevedere che le medesime preclusioni riferite alle società concessionarie e alle sue controllanti, siano applicate anche alle società di gestione dei fondi di investimento, nel caso in cui questi controllino o partecipino al capitale delle società concessionarie.

La **lettera e)** prevede l'estensione della disciplina in materia di trasparenza e requisiti soggettivi e di onorabilità di cui alla lettera d) anche a tutti i soggetti della filiera dei giochi pubblici.

Con la previsione di cui alla **lettera f)** si intende ordinare la disciplina relativa ai casi di crisi irreversibile del rapporto concessorio.

La **lettera g)** ribadisce la riserva in favore dello Stato nella organizzazione ed esercizio dei giochi pubblici. In particolare, alla normazione di rango primario sono attribuite la misura massima del prelievo erariale sulle singole tipologie di giochi, nonché la relativa natura e la fattispecie imponibile, il soggetto passivo e la misura massima dell'imposta. Alle fonti di rango secondario – regolamenti e provvedimenti amministrativi – verrà attribuita la disciplina delle forme di gioco, la posta massima di partecipazione, la misura massima della restituzione in vincita, la corresponsione degli aggi, diritti e proventi dovuti nonché i livelli essenziali di informazione al pubblico e la definizione delle condizioni generali di gioco e delle relative regole tecniche, anche di infrastruttura.

Sempre alla lettera g) si prevede, altresì, l'individuazione del contenuto minimo dei contratti proposti dai concessionari ai punti di offerta di gioco, rimettendo ai delegati l'elenco dei requisiti e delle cause ostative per la stipula, soggetti comunque alla verifica di conformità da parte dell'Agenzia.

La **lettera h)** prevede il riordino delle attuali disposizioni in materia di prelievo erariale sui singoli giochi, al fine di assicurare il riequilibrio del relativo prelievo fiscale, distinguendo quello di natura tributaria in funzione delle diverse tipologie di gioco pubblico e al fine di armonizzare le percentuali di aggio o compenso riconosciuto ai concessionari, ai gestori e agli esercenti e le percentuali di vincita (c.d. *pay out*).

La **lettera i)** prevede uno dei principali punti della delega ossia l'introduzione di norme tese a garantire l'applicazione di regole trasparenti e uniformi nell'intero territorio nazionale, assicurando forme di partecipazione degli enti locali competenti per territorio al procedimento di autorizzazione e di pianificazione nell'ottica del principio di leale collaborazione tra Stato ed enti locali e immaginando come sede di confronto istituzionale la Conferenza Unificata.

La **lettera l)** prevede la revisione e semplificazione della disciplina riguardante i titoli abilitativi all'esercizio di offerta di gioco e divieto di rilascio di tali titoli abilitativi, nonché simmetricamente la nullità assoluta di tali titoli se rilasciati in ambiti territoriali diversi da quelli pianificati 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 18 giugno 1931, n. 773, ferme restando le competenze in materia del Ministero dell'interno di cui agli articoli 16 e 88 del medesimo regio decreto.

La **lettera m)** prevede un rafforzamento della disciplina dei controlli e dell'accertamento dei tributi gravanti sui giochi, nonché delle altre violazioni in materia, il riordino del sistema sanzionatorio sia penale sia amministrativo al fine di aumentarne l'efficacia dissuasiva e l'effettività, un inasprimento delle sanzioni, amministrative o penali e nuovi poteri di controllo contro il gioco a distanza.



La **lettera n)** prevede la revisione della disciplina in materia di qualificazione degli organismi di certificazione degli apparecchi da intrattenimento, nonché le responsabilità di tali organismi e dei concessionari per i casi di certificazioni non veritiere.

La **lettera o)** rimette ad un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze la definizione di un programma annuale dei controlli volti al rafforzamento e al contrasto ad ogni forma di gioco illegale, soprattutto per quello offerto attraverso reti telematiche e/o di telecomunicazione, giochi, scommesse o concorsi pronostici con vincite in denaro in difetto di concessione, autorizzazione, licenza o altro titolo autorizzatorio o abilitativo.

La **lettera p)**, infine, prevede che il Ministro dell'economia e delle finanze presenti ogni anno, entro il 31 dicembre, alle Camere una relazione sul settore del gioco pubblico contenente dati sullo stato delle concessioni, sui volumi di raccolta, sui risultati economici della gestione e sui progressi in materia di tutela dei consumatori di giochi e della legalità.

Articolo 14

(Procedimenti dell'Amministrazione finanziaria e adempimenti dei contribuenti)

L'articolo **14** stabilisce che, nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1, il Governo osservi, per la revisione generale degli adempimenti tributari, principi e criteri direttivi fissati dalla norma stessa, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali.

In particolare, la **lettera a)** del **comma 1** prevede che, per ridurre gli oneri amministrativi associati agli obblighi fiscali, il Governo favorisce l'adempimento spontaneo e la c.d. *tax compliance* creando un sistema più efficiente e trasparente. A tal fine, la norma promuove l'utilizzo di nuove tecnologie - applicate in differenti aree di interesse - che consentano di addivenire ad un significativo alleggerimento degli obblighi fiscali a carico della collettività. In tale ottica, la legge delega mira, altresì, al superamento dell'attuale sistema di riscontro della correttezza dei comportamenti fiscali che avviene, ad oggi, attraverso i c.d. indici sintetici di affidabilità (ISA) introdotti per la prima volta con il decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50.

In considerazione della moltitudine di adempimenti tributari vigenti durante l'anno, con la **lettera b)** del **comma 1** si prospetta un'opportuna razionalizzazione dei termini dichiarativi e di versamento. A tal proposito, il Governo presterà particolare attenzione a quelli scadenti nel mese di agosto, in modo da non gravare i contribuenti di un carico eccessivo di obblighi fiscali durante il periodo estivo.

La **lettera c)** del **comma 1** prevede che lievi irregolarità, ovvero errori di limitata entità commessi dai contribuenti, non comportino l'automatica decadenza dal godimento dei benefici fiscali.

Ulteriore passo fondamentale verso un sistema fiscale più trasparente, equo e accessibile a tutti andrà ricercato nella semplificazione della documentazione necessaria all'assolvimento degli obblighi dichiarativi e di versamento. Per il raggiungimento di tale obiettivo, la **lettera d)** del **comma 1** invita il Governo a mettere i contribuenti nelle condizioni di avere sempre a disposizione e con congruo anticipo, rispetto all'adempimento al quale si riferiscono, tutta la modulistica necessaria per adempiere agli obblighi fiscali in modo corretto e tempestivo, senza dover cercare formulari o modelli in un sistema disorganizzato e complesso.

Con il decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (c.d. "decreto semplificazioni") è stata introdotta, per la prima volta, la dichiarazione dei redditi precompilata. L'esperienza, estesa nel 2023 anche alle partite Iva, ha rappresentato, in questi anni, un'importante opportunità di semplificazione degli adempimenti degli obblighi fiscali. In tale ottica, con la **lettera e)** del **comma 1** il legislatore delega il Governo a estendere l'utilizzo della precompilata attraverso l'attuazione di premi e incentivi che motivino i contribuenti all'utilizzo di tale fondamentale strumento di *compliance*. Tale opportunità dovrà essere perseguita soprattutto nei confronti di soggetti con minore attitudine all'utilizzo degli strumenti informatici, migliorando l'accesso ai servizi telematici.

Altre disposizioni finalizzate a rendere più agevole ed efficiente l'accesso ai servizi messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria si rinviengono nelle **lettere f) e g)** del **comma 1**. La prima pone particolare attenzione alla semplificazione e all'ampliamento delle procedure per il



rilascio di deleghe ai professionisti abilitati; la seconda ha riguardo all'implementazione dei servizi digitali attraverso l'utilizzo della piattaforma digitale per l'interoperabilità dei sistemi informativi. In un'ottica di miglioramento degli strumenti tecnologici di contrasto all'evasione, la **lettera h)** attribuisce al legislatore delegato il compito di facilitare la comunicazione e lo scambio di informazioni tra Agenzia delle entrate e comuni, attraverso la condivisione online di dati e documenti. Ciò risulterà particolarmente utile al fine di individuare gli immobili attualmente non censiti e abusivi. Al fine di sollevare i contribuenti da richieste di controllo che potrebbero risultare eccessivamente gravose, la **lettera i)** del **comma 1** introduce, quale misura di alleggerimento degli oneri fiscali, la sospensione nei mesi di agosto e dicembre di ogni anno degli invii di comunicazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria. La disposizione estende la sospensione in discorso anche alle richieste di atti, documenti, registri, dati e notizie.

La **lettera l)** del **comma 1** attribuisce al Governo il compito di estendere la disciplina della sospensione feriale di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742, alle risposte alle istanze di interpello rese dall'Agenzia delle entrate, allo scopo di uniformare, sotto tale profilo, la disciplina in materia di interpello a quella in materia di accertamento con adesione di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Tenuto conto della differenza attualmente esistente tra tassi debitori e creditori e della disomogeneità della disciplina in materia di interessi, la disposizione della **lettera m)** del **comma 1** delega il Governo a individuare principi e criteri direttivi che ne consentano l'armonizzazione.

Con il **comma 2** è stabilito che i criteri e i principi direttivi previsti per la revisione del quadro generale dei procedimenti dell'Amministrazione finanziaria e degli adempimenti da parte dei contribuenti non debbano trovare applicazione per la revisione dei medesimi procedimenti e adempimenti inerenti alla disciplina doganale, all'accisa e alle altre imposte indirette di cui al testo unico n. 504 del 1995. Ciò in relazione alla specialità e specificità delle strutture dei menzionati tributi indiretti. In particolare, per quanto attiene alla disciplina doganale troveranno applicazione i criteri e principi direttivi indicati nell'articolo 11 mentre, per la riforma dei procedimenti e adempimenti in materia di accisa e delle altre imposte indirette di cui al Titolo III del testo unico delle accise, sono indicati nell'articolo in illustrazione due specifici criteri direttivi. Il primo riguarda la revisione del sistema delle cauzioni, ad oggi previste per garantire il pagamento dell'accisa e delle citate altre imposte indirette, unitamente all'introduzione di uno specifico sistema di qualificazione dei soggetti obbligati al pagamento dei predetti tributi basato sull'individuazione di livelli di affidabilità e solvibilità. Ciò ai fini della concessione, ai predetti soggetti, di benefici in termini di snellimento degli adempimenti amministrativi e di esonero, anche parziale, dall'obbligo della prestazione delle predette cauzioni. Il secondo criterio attiene, invece, alla revisione in chiave semplificativa delle procedure amministrative per la gestione della rete di vendita dei prodotti del tabacco e degli altri prodotti succedanei da fumo.

Articolo 15 (Procedimento accertativo)

Il **comma 1** dell'articolo **15** 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'attività di accertamento, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali.

In particolare, la **lettera a)** del **comma 1**, prevede come obiettivo quello di operare una semplificazione del procedimento accertativo: a tal fine è determinante l'utilizzo delle tecnologie digitali che possono consentire di ridurre gli oneri amministrativi a carico dei contribuenti.

La **lettera b)** del **comma 1** prevede l'introduzione di una disposizione generale che attribuisca al contribuente il diritto a partecipare al procedimento tributario, in ossequio al principio del contraddittorio, seppur con alcune eccezioni (controlli automatizzati e ulteriori forme di accertamento



di carattere sostanzialmente automatizzato). A tal fine, 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 e avallato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., n. 701/2019). Naturalmente, trattandosi di disposizioni a presidio di un valore fondamentale del diritto tributario, la relativa violazione dovrà essere assistita dalla sanzione di nullità (Cass., SS.UU. n. 18184 del 2013).

La **lettera c)** del **comma 1** delega al legislatore delegato la razionalizzazione della normativa relativa all’attività di analisi del rischio prevista da fonti diverse, in alcuni casi risalenti e non coordinate tra loro. In sede di attuazione della legge delega, devono essere, altresì, predisposti gli opportuni strumenti affinché l’attività di analisi del rischio avvenga nel rispetto della normativa in materia di tutela della riservatezza e accesso.

In base a quanto disposto dalla **lettera d)** del **comma 1**, il Governo è tenuto a individuare, in sede di emanazione dei decreti delegati, specifiche forme di collaborazione e cooperazione tra le amministrazioni, nazionali e internazionali, che effettuano attività di controllo del corretto adempimento degli obblighi in materia tributaria e previdenziale, anche al fine di ridurre gli impatti e gli eventuali disagi nei confronti dei contribuenti.

La **lettera e)** del **comma 1** delega a 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.

La **lettera f)** del **comma 1** prevede alcune misure per incentivare l’adempimento spontaneo.

Nello specifico, il **numero 1)** prevede il potenziamento dell’istituto dell’adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128: si mira a ridurre progressivamente la soglia di accesso a tale istituto, anche con la possibilità di ammettere quei contribuenti che, pur non avendone i presupposti, appartengono a un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto abbia i requisiti di ammissione, sempre che il gruppo stesso adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo. Si intende introdurre una certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, nonché la possibilità di gestire in regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all’ammissione al regime. Al fine di rafforzare il dialogo tra contribuente e Amministrazione finanziaria, la norma si pone l’obiettivo di intensificare gli strumenti di contraddittorio preventivo, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri richiesti dai contribuenti aderenti al regime, prevedendo, in particolare, la necessità di un’interlocuzione preventiva rispetto alla notifica di un parere negativo.

Sempre nell’ambito dell’istituto dell’adempimento collaborativo, la disposizione prevede di semplificare le modalità di regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell’Agenzia delle entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi. Nella logica di un reciproco affidamento tra Amministrazione e contribuente, si demanda a un apposito codice di condotta la disciplina dei diritti e degli obblighi dell’Amministrazione e dei



contribuenti, con la precisazione che l'esclusione dal regime deve essere preceduta da un periodo transitorio di osservazione e che, in ogni caso, non operi in caso di violazioni fiscali non gravi, tali da non pregiudicare i rapporti tra le parti. Infine, la norma intende potenziare gli effetti premiali connessi alla adesione all'adempimento collaborativo prevedendo, in particolare:

- un ulteriore affievolimento delle sanzioni amministrative tributarie per i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente in modo tempestivo ed esauriente, fino alla possibilità di una loro integrale disapplicazione nei confronti dei contribuenti che hanno tenuto comportamenti particolarmente collaborativi e trasparenti, da individuare in maniera puntuale e che risultano certificati da professionisti qualificati, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili;
- l'individuazione di specifiche misure di alleggerimento delle sanzioni penali tributarie, in particolare di 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 del rapporto tributario, circoscritto in un predeterminato lasso temporale, in presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti.

Al **numero 2)**, della medesima **lettera f)** si introduce, per i soggetti di minore dimensione titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, 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 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.

L'imposta sul valore aggiunto continua a essere applicata secondo le regole ordinarie, comprese quelle riguardanti la trasmissione telematica dei corrispettivi e la fatturazione elettronica.

Infine, è prevista la decadenza dal concordato nel caso in cui, a seguito di accertamento, risulti che il contribuente non abbia correttamente documentato, negli anni oggetto del concordato stesso o in quelli precedenti, ricavi o compensi per un importo superiore a prestabilite soglie ritenute significative, ovvero abbia commesso altre violazioni fiscali di non lieve entità.

La **lettera g)** del **comma 1)** introduce alcune misure volte ad assicurare la certezza del diritto tributario: in particolare, al fine di garantire un incremento della certezza giuridica nell'ordinamento tributario, con il **numero 1)** il Governo è delegato a prevedere che, in relazione ai componenti reddituali a efficacia pluriennale e per le perdite di esercizio, i termini di decadenza dal potere di accertamento decorrano dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore. 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. Restano fermi i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla spettanza dei rimborsi richiesti dal contribuente. Inoltre, con il **numero 2)** si intende limitare 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 sussistano altri elementi rilevanti a tal fine. Infine, con il **numero 3)**, la possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa è limitata ai 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.



Il **comma 2** dispone che i criteri e i principi direttivi previsti per la revisione del quadro generale delle procedure di accertamento tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria non devono trovare applicazione per la revisione dei medesimi procedimenti inerenti alla disciplina doganale e all'applicazione dell'accisa e delle altre imposte indirette disciplinate dal testo unico n. 504 del 1995. Ciò 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.

Articolo 16

(Procedimenti di riscossione e di rimborso)

L'articolo **16** stabilisce che, nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1, il Governo osservi, per la revisione del sistema nazionale della riscossione principi e criteri direttivi specifici, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali.

In particolare, il **comma 1, lettera a)** prevede che debba essere incrementata l'efficienza del sistema nazionale della riscossione e che lo stesso debba essere semplificato, orientandone l'attività ai principi di efficacia, economicità e imparzialità e verso obiettivi di risultato piuttosto che di esecuzione del processo.

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.

Tale disciplina risulta evidentemente anacronistica nell'attuale scenario, che vede l'attività di riscossione nazionale gestita da un ente pubblico economico, strumentale ad un ente di diritto pubblico, l'Agenzia delle entrate, al quale sono state direttamente affidate le relative funzioni.

Il sistema, infatti, 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. Ciò determina, inevitabilmente, l'estrema difficoltà di modulare l'azione di riscossione sulla base di un ordine di priorità, anche in funzione dell'ammontare del credito, e condiziona, in misura significativa, la possibilità di migliorare ulteriormente i risultati dell'attività di recupero a mezzo ruolo.

Questo assetto ha comportato l'esigenza, negli anni, di prorogare ripetutamente i termini di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità e ha, altresì, determinato l'accumulo di crediti inesigibili nelle contabilità degli enti creditori. Oltretutto, allorché tali proroghe si esauriranno e si dovrà procedere all'esame delle comunicazioni di inesigibilità dell'agente della riscossione, ne deriveranno pesanti oneri amministrativi, con effetti paralizzanti dell'attività, tanto degli enti creditori, quanto della stessa Agenzia delle entrate – Riscossione.

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/richiesta 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.

Il Legislatore, rilevate le criticità della vigente disciplina dell'attività di riscossione e dei meccanismi di discarico per inesigibilità, aveva iniziato ad introdurre nella normativa di settore il riferimento all'esigenza di elaborare, a cura di un apposito "Comitato di indirizzo e verifica dell'attività di riscossione mediante ruolo", criteri di individuazione delle categorie dei crediti oggetto di recupero coattivo e linee guida per lo svolgimento mirato e selettivo dell'azione di riscossione che tenessero conto della capacità operativa dell'agente della riscossione e dell'economicità della stessa azione (art. 1, commi 531-535, della legge n. 228/2012).

Tali previsioni, tuttavia, non sono state accompagnate dai necessari interventi generali di adeguamento del sistema e, pertanto, risultano di impossibile applicabilità pratica.

È dunque opportuno dare corso a una complessiva riforma del servizio nazionale della riscossione, che non può, evidentemente, consistere nella semplice abrogazione degli articoli 19 e 20 del d.lgs. n. 112 del 1999 (che, nel regolare il discarico per inesigibilità, dettano in modo puntuale e dettagliato le attività imposte all'agente della riscossione) e nell'assoggettamento dell'attività di riscossione alla normativa di contabilità di Stato relativa agli agenti contabili. Quest'ultima, infatti, è ancor più inadatta degli stessi articoli 19 e 20 del d.lgs. n. 112 del 1999 ad una gestione massiva delle azioni di recupero dei crediti pubblici: è proprio il carattere massivo dell'attività, il cui svolgimento è oggi attribuito all'Agenzia delle entrate – Riscossione, a rendere sostanzialmente inapplicabile un regime di responsabilità strutturato secondo i canoni tradizionalmente utilizzati per la valutazione, sotto il profilo contabile e amministrativo, dell'operato dei soggetti incaricati dello svolgimento di una funzione pubblica.

In considerazione di quanto precede, la **lettera a)** in commento stabilisce, al **numero 1)**, che debba essere introdotta la pianificazione annuale, da concordare con il Ministero dell'economia e delle finanze, delle procedure di recupero che l'agente della riscossione dovrà svolgere, "anche secondo logiche di raggruppamento dei crediti per codice fiscale, in relazione al valore degli stessi".

Al **numero 2)** si prevede il discarico automatico al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento ad AdeR delle quote non riscosse, con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali, accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali, ovvero di quelle interessate da dilazioni di pagamento e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggregabili, ovvero di esperibilità di azioni fruttuose.

Al **numero 3)** si introduce 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.

Al **numero 4)** viene fissato il principio in base al quale dovrà essere garantita 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 di cui al **numero 1)**, di atti interruttivi della prescrizione.

Con il **numero 5)** si stabilisce che l'attività di riscossione coattiva debba svolgersi in assoluta conformità alla predetta pianificazione.

Al **numero 6)** si prevede che debba essere assicurata la tempestiva trasmissione, agli enti creditori, delle informazioni relative all'attività di recupero svolta, mediante specifici flussi telematici.

Il **numero 7)** dispone che sia prevista una specifica disciplina transitoria degli ulteriori tentativi di recupero delle somme contenute nei carichi già affidati all'agente della riscossione.

Al **numero 8)** si stabilisce che il legislatore delegato dovrà rivedere la disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione, in coerenza con la nuova impostazione del sistema, prevedendola in presenza di dolo e nei soli casi di mancato rispetto, per colpa grave, delle previsioni funzionali a garantire la salvaguardia del credito con azioni mirate a inibirne la decadenza e la prescrizione e si



introduce la possibilità di una definizione abbreviata delle relative controversie, con pagamento, in misura ridotta, delle somme dovute.

Nel **numero 9)** si riconosce al Ministero dell'economia e delle finanze il potere di verificare la conformità dell'attività di AdeR alla pianificazione annuale di cui al **numero 1)**. Nello specifico, 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 demanda 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.

Alla **lettera c)** si prevede che il Governo debba rivisitare 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.

La **lettera d)** dispone che si debba provvedere al potenziamento dell'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione, mediante:

1) il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per il recupero coattivo delle entrate affidate all'agente della riscossione, in modo da consentirgli il pronto avvio delle azioni cautelari ed esecutive, sulla base di atti già notificati dagli enti creditori, in fase prodromica all'affidamento, cui attribuire ex lege la valenza di titolo esecutivo decorso inutilmente un lasso temporale predefinito. Ciò, anche attraverso la semplificazione del procedimento di cui all'articolo 29, comma 1, lettera h) del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, che prevede, per l'estensione degli accertamenti esecutivi a tutte le entrate riscuotibili mediante ruolo, la necessità di ricorrere all'emanazione di un decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, sentito il Consiglio di Stato (e previo parere delle Commissioni parlamentari competenti in materia, che si pronunciano entro trenta giorni dalla richiesta). Si tratta, infatti, di un iter estremamente farraginoso e complesso, che ostacola l'effettivo superamento del ruolo;

2) l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione, così da assicurare maggiore celerità nell'azione di recupero;

3) una nuova disciplina della procedura di pignoramento dei rapporti finanziari, che ne preveda l'automazione, anche mediante forme di cooperazione applicativa sin dalla fase della dichiarazione stragiudiziale del terzo, ai sensi dell'articolo 75-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 602.

La **lettera e)** stabilisce che debba essere individuato un nuovo assetto organizzativo del sistema nazionale della riscossione, volto al progressivo superamento di quello attuale, caratterizzato da un netto dualismo tra il titolare della funzione di riscossione, ossia l'Agenzia delle entrate, e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, nella sua qualità di ente deputato alle attività di recupero coattivo. In seno alla medesima lettera e) si prospetta che a tale risultato possa pervenirsi anche mediante il passaggio di alcune o più funzioni e attività, attualmente svolte da AdeR, in capo alla stessa Agenzia delle entrate.



La **lettera f)** impone che, in sede di introduzione del nuovo assetto organizzativo, sia comunque assicurata la continuità del servizio della riscossione e, quindi, dell'attività di recupero, mediante il contestuale trasferimento delle necessarie risorse umane e strumentali.

Il criterio di delega di cui alla **lettera g)**, 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. Ad oggi, infatti, sussistono una serie di disposizioni (l'art. 11, legge n. 151 del 1991; l'art. 25, d.P.R. n. 602 del 1973), la cui interpretazione è fortemente controversa nella giurisprudenza di merito e di legittimità, cui si aggiunge la peculiarità di taluni atti impositivi (ad esempio, gli accertamenti esecutivi: Cass., n. 28709 del 2020) e le vicende "patologiche" che possono riguardare gli obbligati solidali (ad es., il recesso del socio, la separazione tra i coniugi, ecc.). Ne deriva, dunque, una disciplina allo stato che può rivelarsi fortemente pregiudizievole per questi soggetti, soprattutto laddove si tratti, come nel caso dei coobbligati solidali dipendenti, di soggetti che non hanno realizzato il presupposto del tributo.

Con il **comma 2** è stabilito che taluni criteri e principi direttivi, previsti dall'articolo in esame per la revisione dei procedimenti di riscossione e rimborso dei tributi, non possano trovare applicazione nell'ambito della riscossione delle risorse proprie tradizionali. In particolare il comma 2 in esame stabilisce che, in considerazione della specialità e specificità delle risorse proprie dell'UE, non possa essere previsto il discarico automatico, nei modi previsti dal comma 1, punto 2, dell'articolo in esame, per le somme afferenti la riscossione delle risorse proprie tradizionali dell'UE; sempre per la specificità dei tributi menzionati è previsto che per la riscossione delle predette risorse proprie e dei tributi indiretti menzionati non possa essere previsto un piano di rateizzazione delle somme da versare all'erario, articolata in 120 rate, come contemplato dal comma 1, lettera c), dell'articolo in esame.

Con il **comma 3**, invece, si prevede che ai fini della revisione del sistema della riscossione dell'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 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. Il primo riguarda la revisione generale del sistema di tassazione dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale al fine di superare 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 di introdurre, invece, un sistema di versamento correlato ai quantitativi di energia elettrica e gas naturale venduti o autoconsumati. Il secondo criterio specifico attiene alla armonizzazione dei termini (attualmente tra loro differenziati) previsti per la decadenza del diritto al rimborso dell'accisa e per la prescrizione del diritto alla riscossione dell'imposta.

Articolo 17 (*Procedimenti del contenzioso*)

L'articolo **17** reca i principi e i criteri direttivi ai quali il governo dovrà attenersi nell'esercitare la delega in materia di contenzioso tributario, anche al fine di ulteriormente sviluppare, potenziandole, le modifiche già introdotte dalla legge n. 130 del 2022.

In particolare, coerentemente con il potenziamento dell'istituto dell'autotutela, preordinato a prevenire l'instaurarsi di contenziosi che possono essere definiti in via amministrativa, la **lettera a)**



demanda al legislatore delegato la possibilità di intervenire sui vigenti istituti a finalità deflattiva nella fase antecedente la costituzione in giudizio di cui all'articolo 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, in linea con le finalità di riduzione del contenzioso previste dal PNRR e con l'obiettivo del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria.

In secondo luogo, sono previste (**lettera b**) norme di semplificazione dell'attuale normativa processuale di cui al d.lgs. n. 546 del 1992 (si pensi, ad esempio, alle formalità tuttora previste nel caso di giudizio di ottemperanza); l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali; la definizione delle conseguenze processuali per la violazione dell'utilizzo obbligatorio delle modalità telematiche; la previsione che la discussione della causa da remoto possa essere richiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, diversamente da quanto previsto dalla legge n. 130 del 2022, che non tiene conto della circostanza che gli uffici fiscali, diversamente dai difensori, sono situati nel medesimo territorio delle Commissioni e potrebbero dover trattare, nella stessa giornata, udienze anche in presenza, non avendo pertanto alcun interesse ad aderire alla richiesta dei difensori di discutere a distanza. Resta naturalmente impregiudicata la possibilità di ciascuna parte di discutere in presenza, limitando così la partecipazione a distanza alla sola parte richiedente.

In terzo luogo, viene previsto (**lettera c**) di modificare l'articolo 57 del d.P.R. 602 del 1973, prevedendo, in materia di esecuzione tributaria un intervento di razionalizzazione del riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice civile. In particolare, è consentito al ricorrente di proporre l'opposizione all'esecuzione e l'opposizione agli atti esecutivi davanti al giudice tributario solo laddove lamenti la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento o dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2 del d.P.R. 602 del 1973. Ciò al fine di tenere conto, a tal riguardo, delle indicazioni della Corte Costituzionale (sent. n. 114 del 2018) e della successiva giurisprudenza di legittimità.

In quarto luogo, è prevista (**lettera d**) la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali immediatamente dopo la fase di deliberazione di merito. Tanto nella prospettiva di accelerare ulteriormente il processo e impedire la progressione dell'attività di riscossione.

Inoltre, i futuri decreti delegati dovranno contenere misure volte a:

- accelerare la fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo (**lettera e**), avendo le recenti modifiche acceleratorie previste dalla legge n. 130 del 2022 interessato il solo articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992;
- deflazionare il contenzioso tributario, 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 argomento reca alcuni principi volti a orientare il governo nella nuova definizione della distribuzione sul territorio nazionale delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, con l'obiettivo di incrementare l'efficienza del sistema della giustizia tributaria e ottenere 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, 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 tali 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 ai magistrati e ai giudici tributari le medesime funzioni già esercitate presso le Corti di provenienza.



Articolo 18
(Le sanzioni)

L'articolo **18** prevede, al **comma 1**, una revisione del sistema sanzionatorio, penale e amministrativo, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto (IVA), di altri tributi erariali indiretti, nonché di tributi degli enti territoriali.

Tre sono in particolare i “blocchi” di norme in cui si divide la norma di delega.

Il primo blocco riguarda gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali (**lettera a**).

In tale prospettiva, i recenti sviluppi giurisprudenziali sul *ne bis in idem* sostanziale e processuale impongono in primo luogo di realizzare una maggiore integrazione tra sanzioni tributarie amministrative e penali.

Al tempo stesso, si renderà necessario rivedere 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.

È altresì previsto che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire all'istituto dell'adempimento collaborativo assumono rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni.

Il secondo blocco di norme riguarda le sanzioni penali (**lettera b**).

A tal fine 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. In secondo luogo, si prevede di attribuire specifico 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 (**lettera c**).

A tal fine, viene previsto innanzitutto un intervento sulla proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo agli standard di altri Paesi europei. Non v'è, infatti, dubbio che le sanzioni amministrative attualmente previste raggiungano livelli intollerabili, che si discostano sensibilmente da quelle in vigore in altri Paesi, conducendo a una pretesa complessiva di fatto abnorme e in un disincentivo per il contribuente a esperire la tutela giudiziaria in conseguenza del rischio cui un esito negativo lo esporrebbe.

In secondo luogo, per assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, è previsto di rivedere il ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni che sia coerente con quanto previsto al precedente **numero 1**), onde evitare che l'applicazione delle attuali percentuali di riduzione alle future e minori aliquote sanzionatorie possa tradursi in un incentivo a non dichiarare.

In terzo luogo, viene prevista l'inapplicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni, così recependo la giurisprudenza di legittimità in materia (Cass. n. 13330 del 2019; Cass. n. 13742 del 2019; Cass. n. 13329 del 2019; Cass. n. 10975 del 2020; Cass. n. 11831 del 2020); nonché una migliore definizione delle ipotesi stesse di recidiva con particolare riferimento alle “violazioni della stessa indole”.

Infine, sempre in relazione al riordino della disciplina della recidiva di cui si è detto, è previsto di rivedere anche la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi sopra specificati ed estendendola agli istituti deflattivi.

L'articolo in esame detta, ai **commi 2 e 3**, disposizioni in merito al riordino della disciplina sanzionatoria, penale e amministrativa, in materia di accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi nonché di quella applicabile alle violazioni della normativa doganale, stabilendo, in relazione alla specificità di tali materie, principi e criteri direttivi particolari a cui il Governo dovrà attenersi nell'attuazione della delega di cui all'articolo 1.



Più in dettaglio, per quanto attiene alla razionalizzazione del sistema sanzionatorio in materia di accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi (**comma 2, lettera a**), sono indicati quali principi e criteri direttivi, *in primis*, la razionalizzazione del medesimo sistema ai fini di una maggiore semplificazione e coerenza con i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, tra cui, in particolare, quelli di predeterminazione e di proporzionalità alla gravità delle condotte.

È prevista, altresì, l'introduzione nel testo unico delle accise di un nuovo illecito allo scopo di sanzionare la sottrazione, con qualsiasi mezzo o modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati fissando, in maniera dettagliata, i criteri da osservare ai fini della determinazione delle sanzioni da comminare, tenuto conto anche della produzione irregolare dei medesimi prodotti.

La previsione del nuovo illecito trova la sua *ratio* nella necessità di riorganizzare il quadro normativo sanzionatorio esistente in materia, prevedendo la punibilità della sottrazione (o del tentativo di sottrazione) di tali prodotti, sottoposti ad accisa, all'accertamento o al pagamento del medesimo tributo. In tal modo, le violazioni sui citati prodotti saranno ricondotte all'interno del testo unico delle accise che già contiene la disciplina sostanziale. Allo stato della legislazione vigente, infatti, le medesime violazioni, qualora concretizzino una sottrazione di tabacchi lavorati, prodotti in Italia o introdotti nel nostro paese da altri dell'Unione europea o da paesi extra Unione europea, all'accertamento o al pagamento dell'accisa sugli stessi dovuta, sono comunque sanzionate ricorrendo alle norme, contenute nel testo unico delle leggi doganali di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, che puniscono il reato di contrabbando di tabacchi lavorati esteri, o nella legge 17 luglio 1942, n. 907, recante "Legge sul monopolio dei sali e dei tabacchi".

Attraverso l'introduzione del suddetto illecito viene inserita, nel testo unico delle accise, una disciplina sanzionatoria specifica e a carattere organico che riguarda espressamente ed esclusivamente il mancato assolvimento dell'accisa al verificarsi del fatto generatore e dell'esigibilità del tributo (che comprende la produzione, l'importazione e l'ingresso irregolare nel territorio dello Stato) e, quindi, a prescindere dal luogo di provenienza/produzione del prodotto stesso. Ciò in analogia a quanto risulta già previsto, dall'articolo 40 del medesimo testo unico, per i prodotti energetici che, come i tabacchi lavorati in questione, sono egualmente sottoposti al regime armonizzato dell'accisa.

In tale contesto (**comma 2, lettera b**), **numero 1**), da un lato sono fissati i limiti edittali dell'introducenda sanzione penale, dall'altro è prevista per le violazioni meno gravi una riduzione di pena nonché la possibilità di applicare sanzioni amministrative, anche individuando apposite soglie di non punibilità.

È poi stabilito (**comma 2, lettera b**), **numero 2**) che, nel disciplinare il nuovo reato, si prevedano circostanze aggravanti in armonia con quelle previste dalla normativa doganale in materia di contrabbando di tabacchi lavorati; parimenti, è stabilito (**comma 2, lettera b**), **numero 3**) che sia introdotta un'autonoma fattispecie associativa, definendone i relativi limiti di punibilità. Tale previsione dovrà essere coordinata con quanto previsto dall'articolo 51, comma 3-*bis*, del c.p.p. e, nel caso ricorrano le circostanze aggravanti sopra menzionate, anche con quanto disposto dall'articolo 4-*bis* della legge 26 luglio 1975, n. 354.

Viene inoltre previsto il coordinamento dell'introducenda sanzione penale con la disciplina delle intercettazioni di comunicazioni o conversazioni di cui all'articolo 266 del c.p.p., al fine di poter utilizzare, nell'ambito delle indagini relative alla fattispecie in esame di rilievo penale, tale strumento investigativo (**comma 2, lettera b**), **numero 4**) coerentemente a quanto già previsto dall'articolo 266 c.p.p., comma 1, lettera e), per il contrabbando, nonché alla giurisprudenza di legittimità (cfr. sentenza n. 2419 del 22 gennaio 2018 della Cassazione Penale, Sez. III).

Si dispone che le sanzioni afferenti alla commissione del nuovo reato siano applicabili anche nell'ipotesi del solo tentativo (**comma 2, lettera b**), **numero 5**), tenuto conto che anche l'articolo 293 del citato testo unico delle leggi doganali prevede, in linea generale nel caso di contrabbando, l'equiparazione del delitto tentato a quello consumato.



A tal proposito occorre rilevare che anche il quadro sanzionatorio contenuto nel testo unico delle accise, per prodotti sottoposti al regime dell'accisa diversi dai tabacchi (ad esempio per i prodotti energetici) parimenti prevede (art. 40, comma 3) la medesima pena sia per il solo tentativo di sottrarre i prodotti energetici all'accertamento o al pagamento dell'accisa che per il reato consumato, a causa dell'elevatissima tassazione applicata ai prodotti menzionati. L'equiparazione del delitto tentato a quello consumato è prevista, altresì, dall'articolo 74 della richiamata legge 17 luglio 1942, n. 907. Vengono introdotte (**comma 2, lettera b), numeri 6) e 7)** specifiche disposizioni per l'applicazione della confisca obbligatoria:

- delle cose che servirono o furono destinate a commettere l'illecito e delle cose che ne sono l'oggetto;
- del prezzo, del prodotto o del profitto del reato, stabilendo altresì, quando non è possibile procedere alla confisca diretta, la confisca di somme di denaro, beni e altre utilità per un valore equivalente di cui il soggetto condannato ha la disponibilità anche per interposta persona (c.d. "confisca per equivalente").

Quanto sopra è in linea con le analoghe previsioni che già estendono l'applicabilità di tali misure alle ipotesi di contrabbando di cui agli articoli 301 del testo unico delle leggi doganali e 44 del testo unico delle accise.

Mutuando la previsione contenuta nel testo unico delle leggi doganali, specificamente all'articolo 301-*bis*, vengono previsti (**comma 2, lettera b), numero 8)** l'affidamento in custodia dei beni sequestrati, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, agli organi di polizia che ne facciano richiesta per l'impiego in attività di polizia ovvero la possibilità di affidare gli stessi beni ad altri organi dello Stato o ad altri enti pubblici non economici, per finalità di giustizia, di protezione civile o di tutela ambientale, nonché l'assegnazione dei beni acquisiti dallo Stato a seguito di provvedimento definitivo di confisca agli organi o enti che ne hanno avuto l'uso e che ne facciano richiesta.

L'Esecutivo è delegato a introdurre disposizioni per disciplinare la custodia delle cose sequestrate, la distruzione delle cose sequestrate o confiscate e la vendita delle cose confiscate (**comma 2, lettera b), numero 9)**.

Nel contesto delineato è, altresì, stabilito (**comma 2, lettera b), numero 10)** che i principi e criteri direttivi riguardanti i nuovi illeciti sopra descritti debbano trovare applicazione anche con riferimento alla sottrazione, con qualsiasi mezzo o modalità (tenuto conto anche della produzione irregolare dei medesimi prodotti), all'accertamento o al pagamento delle imposte di consumo su prodotti diversi dal tabacco, ma che attualmente risultano fiscalmente equiparabili ai prodotti da fumo tradizionali. Infatti, per la sottrazione all'accertamento o al pagamento delle predette imposte di consumo trovano applicazione, a oggi, le sanzioni previste per il contrabbando dei tabacchi lavorati esteri dagli articoli 291-*bis*, 291-*ter* e 291-*quater* del TULD. Con riguardo all'estensione sopra descritta è prevista la possibilità di applicare, attraverso la fissazione di adeguate soglie di punibilità, sanzioni amministrative in luogo di quelle penali qualora la violazione riguardi prodotti che non contengono nicotina.

È prevista (**comma 2, lettera b), numero 11)** l'abrogazione delle disposizioni della legge 17 luglio 1942, n. 907 e della legge 3 gennaio 1951, n. 27, che risultano superate a seguito dell'introduzione dell'illecito di cui alla lettera b) del comma 2.

Il **comma 2, lettera c)**, invece, mira a razionalizzare il quadro giuridico vigente in materia di vendita senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita, applicato ai tabacchi lavorati nonché ai prodotti a essi equiparabili contemplati dal testo unico delle accise. In tal modo, le violazioni sui citati prodotti saranno ricondotte all'interno del suddetto testo unico che già contiene la disciplina sostanziale.

Con il **comma 2, lettera d)** è stata prevista l'applicazione della confisca c.d. "per sproporzione" di cui all'articolo 240-*bis* del codice penale per i reati più gravi previsti dal testo unico delle accise, analogamente a quanto previsto, per altri settori impositivi, dalla normativa doganale in materia di contrabbando nonché dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 in materia di imposte sui redditi e IVA.



In linea di continuità con quanto già stabilito per altri comparti tributari (delitti in materia di imposte sui redditi e IVA previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 nonché i reati di contrabbando previsti dal testo unico delle leggi doganali) il **comma 2, lettera e)** prevede l'integrazione del d.lgs. n. 231 del 2001, con i reati previsti dal testo unico delle accise, in relazione ai quali saranno introdotte sanzioni pecuniarie e interdittive effettive, proporzionali e dissuasive rispetto alla tipologia di illecito (ad esempio, l'interdizione dall'esercizio dell'attività o la sospensione e la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito).

Con riguardo ai criteri da seguire ai fini della revisione della disciplina sanzionatoria applicabile alle violazioni della normativa doganale (**comma 3**), è indicata, innanzitutto, la necessità di rivedere (**lettera a)** la disciplina contenuta nel testo unico delle leggi doganali, inerente al contrabbando dei citati tabacchi lavorati, anche alla luce dell'introduzione della nuova fattispecie di illecito prevista dal comma 2, lettera b). Ciò allo 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.

Sono, altresì, fissati (**comma 3, lettera b)** criteri specifici per il riordino della disciplina sanzionatoria contenuta nel Titolo VII, Capo I, del predetto testo unico delle leggi doganali, in relazione al contrabbando di prodotti diversi dai tabacchi lavorati, avuto riguardo sia alle fattispecie illecite di natura penale che di natura amministrativa. Nello specifico, si prevede la razionalizzazione delle fattispecie penali già esistenti, e la revisione delle sanzioni amministrative per adeguarle ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasività stabiliti dall'articolo 42 del Codice Doganale dell'Unione, anche in conformità alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea. Ciò al fine, in particolare, di armonizzare il composito quadro sanzionatorio in materia di contrabbando, caratterizzatosi nel tempo da una stratificazione di norme che ha prodotto dapprima una depenalizzazione generalizzata delle violazioni sanzionate con la sola pena pecuniaria, ad opera del decreto legislativo 15 gennaio 2016, n. 8, e successivamente una rinnovata rilevanza penale delle fattispecie di contrabbando connotate da un ammontare dei diritti di confine dovuti superiore a euro diecimila, prevista dal decreto legislativo n. 75 del 2020 che ha modificato anche il richiamato decreto legislativo n. 8 del 2016.

Al **comma 3, lettera c)** si prevede il riordino e la revisione della disciplina sanzionatoria contenuta nel Titolo VII, Capo II, del predetto testo unico delle leggi doganali, avente ad oggetto esclusivamente violazioni amministrative, ponendo in risalto le distinte attività di revisione (nel caso in cui siano interessate le misure delle sanzioni) e di razionalizzazione (intesa quale armonizzazione dei comportamenti illeciti presupposto delle sanzioni amministrative). Con riferimento alla revisione delle sanzioni, le stesse dovranno essere proporzionali all'ammontare del tributo evaso ovvero, laddove la sanzione stessa miri a dissuadere specifiche condotte non correlate direttamente al mancato pagamento dei tributi dovuti, stabilite in misura fissa. Saranno comunque fissate soglie di punibilità al fine di tenere conto del livello della gravità delle azioni sanzionabili.

Il **comma 3, lettera d)**, coerentemente a quanto indicato al comma 2, lettera e) con riferimento alle violazioni previste dal testo unico delle accise, dispone, infine, l'integrazione del comma 3 dell'articolo 25-*sexiesdecies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 (afferente alla previsione della responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche avuto riguardo ai reati di contrabbando di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43) al fine di prevedere anche l'applicazione delle sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettera a) e b) del medesimo decreto legislativo. Trattasi in particolare della interdizione dall'esercizio dell'attività e della sospensione/revoca delle autorizzazioni/licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito, contribuendo, in tal modo, a rafforzare ulteriormente il presidio, anche con



finalità preventiva, nello specifico settore. L'effettività, la proporzionalità e la dissuasività delle introducendo misure è assicurata dal richiamo al solo comma 2 dell'articolo 25-*sexiesdecies* ove è stabilita una soglia di 100 mila euro di diritti di confine dovuti, al cui superamento troveranno applicazione le sanzioni interdittive di che trattasi.

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 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 è quella di procedere a un riordino sistematico della normativa fiscale attraverso la puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzate per settori omogenei, apportando le necessarie modifiche per migliorarne la coerenza giuridica, logica e sistematica e l'abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili o non più attuali.

Dal punto di vista temporale, l'adozione dei suddetti decreti legislativi è ritenuta prioritaria per l'attuazione della delega fiscale; proprio per tale ragione i testi unici dovranno essere adottati entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge delega, quindi entro un termine più stringente rispetto ai decreti delegati di cui all'articolo 1. Ciò al fine di consentire ai decreti legislativi attuativi della presente delega, adottati successivamente, di intervenire direttamente sui nuovi testi unici. Nel caso in cui una delega venga esercitata prima dell'adozione del testo unico di riferimento, si prevede che nella redazione dello stesso si tenga conto anche delle disposizioni recate dai decreti legislativi medio tempore adottati ai sensi dell'articolo 1.

Il **comma 2** risponde all'esigenza 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 la certezza dei rapporti giuridici. 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, contenente la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale e una parte speciale, contenente la disciplina dei singoli tributi.

Nella redazione della parte generale del codice il Governo si atterrà ai seguenti principi e criteri direttivi:

- previsione di una disciplina unitaria per tutti i tributi, del soggetto passivo, dell'obbligazione tributaria, delle sanzioni e del processo, che conterrà anche principi e regole comuni su dichiarazioni, accertamento e riscossione;
- recepimento dei principi di cui allo Statuto dei diritti del contribuente;
- previsione di un monitoraggio periodico della legislazione tributaria codificata.

Articolo 20
(Disposizioni finanziarie)

L'articolo **20** nel recare le disposizioni finanziarie, specifica che dalla attuazione delle deleghe di cui agli articoli da 2 a 19 non deve derivare un incremento della pressione tributaria rispetto a quella risultante dall'applicazione della legislazione vigente.

Inoltre, in considerazione della complessità della materia e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari, si prevede che per ciascuno schema di decreto legislativo la relativa relazione tecnica evidenzierà 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 all'articolo 1, comma 2, della



legge n.178 del 2020, si provvederà ai sensi di quanto disposto dall'articolo 17, comma 2, della legge di contabilità e finanza pubblica (n. 196 del 2009), ovvero mediante il reperimento di copertura finanziaria mediante l'utilizzo delle risorse finanziarie recate da ulteriori decreti legislativi adottati ai sensi del presente provvedimento. Tali ultimi decreti legislativi, naturalmente, entreranno in vigore contestualmente o antecedentemente rispetto a quelli che recano nuovi o maggiori oneri.

