

## **ANALISI DI IMPATTO DELLA REGOLAMENTAZIONE (A.I.R.)**

**Provvedimento:** Schema di Disegno di legge, recante "Delega al Governo per la riforma fiscale".

**Amministrazione competente:** Ministero dell'economia e delle finanze

**Referente AIR:** Ufficio legislativo finanze.

### **SINTESI DELL'AIR E PRINCIPALI CONCLUSIONI**

La riforma del sistema fiscale rappresenta un elemento chiave del programma di Governo, volto al rilancio strutturale dell'Italia sul piano economico e sociale. La riforma, inoltre, è tra le azioni chiave individuate nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) per dare risposta alle esigenze strutturali del Paese e costituisce parte integrante della ripresa economica e sociale, che si intende innescare anche grazie alle risorse europee.

Allo scopo di garantire una tassazione equa, di semplificare la normativa tributaria e di incentivare lo sviluppo economico del Paese, il disegno di legge delega intende operare una revisione organica dell'attuale sistema di tassazione. In continuità con gli obiettivi prefissati dal PNRR, si intende realizzare una riforma complessiva che coinvolge le principali imposte, sia dirette che indirette, dettando le linee guida, i principi ed i criteri direttivi generali della riforma nonché quelli specifici per la riscrittura della tassazione nazionale.

In estrema sintesi, il provvedimento mira a rivedere il funzionamento delle imposte esistenti, a ridurre la tassazione, compensando detta riduzione con una revisione delle agevolazioni, a semplificare i procedimenti in materia tributaria, al fine di ridurre il *tax gap* e migliorare la *compliance* dei contribuenti. Si intende, inoltre, rivedere lo Statuto del Contribuente, con un consolidamento dei principi del legittimo affidamento del contribuente e della certezza del diritto. Al fine di soddisfare le medesime esigenze di certezza del diritto, si intende, inoltre, realizzare un'opera di riordino organico e codificazione della legislazione tributaria, caratterizzata, finora, dal susseguirsi di interventi parziali e frammentati e spesso percepita come troppo complessa, talvolta obsoleta ed eccessivamente farraginosa.

La stessa struttura del disegno di legge delega definisce in maniera chiara i summenzionati ambiti di intervento: il Titolo I detta i principi generali ed i temi di attuazione della delega (artt. 1-4); il Titolo II è dedicato ai tributi (artt. 5-13); il Titolo III riguarda i procedimenti e le sanzioni (artt. 14-18); il Titolo IV è dedicato alla redazione di testi unici ed alla codificazione in materia tributaria (art. 19) ed, infine, il V reca le disposizioni finanziarie (art. 20).

In particolare, le disposizioni della legge delega riguardano: la procedura ed i tempi di attuazione che il Governo è chiamato ad osservare per porre in essere la riforma fiscale (art. 1); i principi generali del diritto tributario nazionale (art. 2); i principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale (art. 3); la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 4); i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche (art. 5); i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti (art. 6); i principi e criteri direttivi per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto (art. 7); i principi e criteri direttivi per il graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività

produttive (art. 8); altre misure in materia di reddito d'impresa, disciplina delle società non operative, regimi agevolativi per le imprese e per gli enti del Terzo Settore (art. 9); imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo e altri tributi indiretti, diversi dall'IVA (art. 10); revisione della disciplina doganale (art. 11); accisa e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi (art. 12); giochi (art. 13); procedimenti dell'Amministrazione finanziaria e adempimenti dei contribuenti (art. 14); procedimento accertativo (art. 15); procedimenti di riscossione e di rimborso (art. 16); procedimenti del contenzioso (art. 17); sanzioni (art. 18); testi unici e codificazione della materia tributaria (art. 19) ed, infine, disposizioni di carattere finanziario (art. 20).

## **1. CONTESTO E PROBLEMI DA AFFRONTARE**

Il nostro sistema tributario si caratterizza per un livello di pressione fiscale tra i più elevati d'Europa, con conseguenze in termini di crescita economica del Paese.

Lo stesso, inoltre, appare il frutto della stratificazione di continui interventi di modifica e di integrazione, succedutisi nel corso degli anni, anche a fronte di esigenze contingenti, che hanno minato la coerenza e la sistematicità del sistema nel suo complesso. La presenza di regimi di tassazione tra loro differenti richiede, poi, un intervento di semplificazione e di riorganizzazione del sistema impositivo.

Il recupero dell'equità e dell'efficienza del sistema fiscale nonché della coerenza e della sistematicità delle disposizioni tributarie, concorrerebbe a ricostruire quel sentimento di fiducia nelle istituzioni, che è alla base del rapporto tra Fisco e contribuenti, garantendo, al contempo, un contesto di maggiore stabilità, conoscibilità e certezza per le attività imprenditoriali e di maggiore attrattività per gli investimenti.

Il raggiungimento di tali obiettivi risulta affidato alle previsioni contenute nel disegno di legge in esame, che offre la cornice normativa, all'interno della quale troveranno collocazione i diversi decreti legislativi che l'esecutivo è chiamato ad adottare.

In tale contesto, si inquadra la previsione di cui all'**articolo 1** che reca la delega al Governo per l'adozione di uno o più decreti legislativi per la revisione del sistema tributario, da esercitare nel rispetto dei principi costituzionali, nonché del diritto dell'Unione europea ed internazionale, sulla base dei principi e criteri direttivi generali e di quelli specifici dettati dalla medesima legge. Lo stesso articolo disciplina, inoltre, la procedura per l'adozione dei singoli decreti legislativi ed i relativi tempi di attuazione, prevedendo, altresì, la delega al Governo per l'adozione di uno o più decreti correttivi ed integrativi, da emanare entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi delegati, ovvero dalla scadenza dei termini della delega, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla stessa legge delega e secondo la procedura di cui al medesimo articolo 1.

L'**articolo 2** detta i principi e i criteri direttivi generali che il Governo è chiamato ad osservare nell'esercizio della delega: la norma si pone alla base del disegno riformatore e si configura quale

punto di riferimento dell'attività del legislatore delegato, unitamente ai principi unionali ed internazionali previsti dall'articolo 3, delimitandone l'ambito di intervento.

Tra i principali obiettivi di carattere generale individuati dall'articolo 2, emergono nel comma 1, innanzitutto l'incentivazione della crescita economica e della natalità del Paese mediante la riduzione del carico fiscale; l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi; l'individuazione di meccanismi fiscali a sostegno di famiglie, lavoratori ed imprese. A questi si aggiungono poi la prevenzione e la riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale, la razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario e la revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento a carico dei contribuenti. L'intento riformatore nasce dalla necessità di rilanciare l'Italia sul piano economico e sociale: dagli ultimi dati ISTAT sulla natalità in Italia in occasione del Convegno Farindustria del 1° marzo 2023 emerge un quadro in cui nel corso degli ultimi decenni cala il numero medio dei figli per donna e aumenta l'età media alla nascita del primo figlio, con il conseguente fenomeno della contrazione dei secondi figli e ad una diminuzione drastica dei terzi figli e oltre. Tale riduzione risulta sicuramente più accentuata a seguito della recente crisi pandemica nonché dalle incertezze causate dalla crisi economica: l'impianto del disegno di legge delega in commento intende intervenire in tale contesto al fine di disegnare un sistema fiscale più equo che incentivi la natalità e la famiglia prevedendo una riduzione del carico fiscale.

A ciò si aggiunge l'altro preoccupante scenario determinato dal grado di evasione fiscale che ormai da anni caratterizza il nostro Paese. In particolare, secondo le ultime stime, per il periodo 2018-2020, il valore medio del *tax gap* complessivo si attesta a circa 97,5 miliardi di euro, di cui circa 85,5 miliardi si riferiscono alle entrate tributarie e circa 11,9 miliardi alle entrate contributive sottratte al bilancio pubblico. Sebbene le politiche antievasione abbiano contribuito in modo significativo al miglioramento della *compliance* negli anni recenti, nel 2020 l'Italia risultava al terzo posto, dopo Malta e Romania, nella classifica dei paesi a più alta evasione nell'Unione europea. Su questo tema è importante ricordare che nel PNRR è inclusa la riforma dell'amministrazione fiscale, che prevede come ultimo obiettivo una riduzione del *tax gap* del 15% tra l'anno 2019 (anno di riferimento) e l'anno 2024, da misurarsi a giugno 2026.

Sempre al comma 1 viene previsto, inoltre, un particolare trattamento 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, nonché l'applicazione di alcuni principi e criteri direttivi generali stabiliti nella la legge 5 maggio 2009, n. 42 – ovvero la legge delega sul federalismo fiscale-. In particolare, si tratta dei principi di cui all'articolo 2, comma 2, lettera *t*) e dei principi di manovrabilità e flessibilità dei tributi di cui agli articoli 7 e 12: il primo è diretto ad escludere interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo e viene previsto che ove detti interventi siano effettuati dallo Stato sulle basi imponibili e sulle aliquote riguardanti i tributi degli enti locali e quelli delle regioni - e precisamente "*i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni*" e "*le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali*" - essi sono possibili, a parità di funzioni amministrative conferite, solo se prevedono la contestuale adozione di misure per la completa compensazione. Per quanto attiene, poi, ai principi di manovrabilità e flessibilità la delega prevede che occorre rispettare i principi che già erano stati disposti nella legge n. 42 del 2009

relativamente ai tributi delle regioni e alle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali nonché a quelli dettati per il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali.

Il **comma 2** dell'articolo 2 riconosce la possibilità di costituire, per la predisposizione dei decreti delegati, appositi tavoli tecnici tra l'Amministrazione finanziaria e le associazioni di categoria e dei professionisti ai fini di quanto previsto alle predette lettere c) e d) del comma 1.

Inoltre, il **comma 3** prevede che, per la predisposizione dei decreti delegati, l'Amministrazione finanziaria si coordina 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, supportata, per lo svolgimento dell'attività istruttoria con gli enti territoriali, dal cosiddetto "Nucleo PNRR Stato-Regioni", nel contesto relativo alla riforma del quadro fiscale subnazionale previsto dal PNRR (Missione 1, Componente 1, Riforma 1.14, del 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, nell'esercizio della delega, assicuri la piena collaborazione con le regioni e gli enti locali.

La norma contenuta nell'**articolo 3** è volta ad assicurare che la delega fiscale tenga conto dei principi generali dell'Unione Europea e internazionale in ambito tributario. A tal fine, quindi, al **comma 1**, sono fissati i principi e criteri direttivi che il Governo deve osservare nell'esercizio della delega, riconducibili, in primo luogo, agli artt. 11 e 117 della Costituzione. In particolare, occorre che i decreti delegati garantiscano l'adeguamento del diritto tributario nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli *standard* di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, tenendo anche conto dell'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia dell'Unione europea in materia tributaria (**lettera a**), assicurino la coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazioni OCSE nell'ambito del progetto BEPS (*base erosion and profit shifting*), nel rispetto dei principi giuridici dell'ordinamento italiano e di quello dell'Unione europea (**lettera b**), garantiscano la revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni per evitare le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali attualmente vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia (**lettera c**) e promuovano l'introduzione di misure volte a conformare il sistema di imposizione sul reddito a una maggiore competitività sul piano internazionale, nel rispetto degli *standard* previsti dalla normativa eurounitaria e dalle raccomandazioni predisposte dall'OCSE (**lettera d**). In relazione a quest'ultimo punto, si richiede, altresì, che, nel rispetto della disciplina europea sugli aiuti di Stato e dei principi sulla concorrenza fiscale non dannosa, tali misure possono includere anche la concessione di incentivi all'investimento o al trasferimento di capitali in Italia per la promozione di attività economiche sul territorio italiano, purché accompagnata da apposite norme anti-abuso.

Inoltre, con specifico riferimento ai punti di cui alle lettere b) (coerenza dell'ordinamento interno alle raccomandazioni OCSE) e d) (misure atte a garantire la competitività delle imprese e l'attrazione degli investimenti in Italia), si osserva che la necessità di rivedere il sistema degli incentivi fiscali per

le imprese discende anche dall'imminente recepimento della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022 volta ad assicurare un livello minimo di imposizione globale, come peraltro richiamato anche all'articolo 9 comma 1 lettera d) della stessa legge delega.

Con riferimento all'**articolo 4**, si osserva che lo Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, pur contenendo principi fondamentali dell'ordinamento tributario, non è stato attuato in modo pieno. L'articolo 4 demanda al legislatore delegato il compito di attuare una revisione di tale Statuto.

In primo luogo, appare necessario superare la distinzione, ormai desueta, tra "*motivazione*" e "*prova*" che trova origine in un risalente orientamento giurisprudenziale secondo cui *«la prova dei fatti posti a sostegno della pretesa tributaria non è richiesta come elemento costitutivo dell'avviso di accertamento e la sua mancanza non può incidere sulla validità dell'avviso stesso, in quanto la prova medesima deve essere fornita solo in un momento successivo, in sede processuale, quando a seguito dell'opposizione del contribuente si proceda alla verifica della fondatezza sostanziale della pretesa tributaria»* (tra le tante, Cassazione 16 giugno 1995, n. 6727). In tale ottica, l'articolo 4, **lettera a)**, attribuisce al legislatore delegato il compito di prevedere disposizioni che rafforzino l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, con la precisa indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa, anticipando nella fase istruttoria l'onere probatorio di cui all'articolo 2697 del Codice civile.

Inoltre, una normativa frammentaria e disomogenea non consente al contribuente di avere una cornice chiara sulle norme applicabili e sulla loro interpretazione. Il legislatore ritiene, quindi, indispensabile valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto (articolo 4, **lettera b)**).

In tale contesto la legge delega mira a razionalizzare la disciplina degli interpelli (articolo 4, **lettera c)**). Si è assistito, infatti, a un aumento considerevole delle istanze e dei relativi procedimenti, anche a causa di una normativa complessa e poco intellegibile. Ciò ha creato un notevole disagio sia per i cittadini, gravati da ulteriori spese e oneri amministrativi, sia per gli uffici dell'amministrazione finanziaria, che si sono trovati a gestire un carico di lavoro non indifferente relativamente a questioni che avrebbero potuto essere risolte, a prescindere dal caso concreto, con risposte "*rapide*" (*faq*) e valide per la generalità dei contribuenti.

In via generale, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), il contribuente può interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere un parere, vincolante per la Amministrazione medesima, relativamente a un caso concreto e personale con riferimento:

- all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando sussistano condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse (cd. interpello ordinario puro-facoltativo), o alla corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime (c.d. interpello ordinario qualificatorio), ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza;
- alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti (interpello probatorio);

- all'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie (interpello antiabuso).
- per la disapplicazione delle norme tributarie anti-abuso (che, allo scopo di contrastare condotte elusive, limitano deduzioni, detrazioni o qualunque altra posizione soggettiva altrimenti ammessa), previa dimostrazione che nel caso specifico gli effetti elusivi non si possono verificare (interpello disapplicativo).

Accanto al modello generale di interpello, nel corso del tempo si sono aggiunte altre tipologie specifiche, quali:

- l'interpello cd. "nuovi investimenti", che trova la sua disciplina nell'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, attraverso il quale il soggetto che intende effettuare rilevanti investimenti nel territorio dello Stato (di ammontare non inferiore a 15 milioni di euro e che presentano ricadute occupazionali significative e durature) può rivolgersi all'Agenzia delle entrate allo scopo di conoscere preventivamente il parere in merito al corretto trattamento fiscale del piano di investimenti;
- l'interpello dei cd. "neo residenti" (ossia le persone fisiche che possono optare per il regime di imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero di cui all'articolo 24-*bis* del TUIR);
- l'interpello presentato dai soggetti che accedono al regime dell'adempimento collaborativo di cui al decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 128, che si caratterizza, rispetto al modello statutario di riferimento, solo per la peculiarità del rapporto nel quale si inserisce e per la particolare tempistica di risposta abbreviata rispetto a quella ordinaria.

La crescente diffusione dello strumento dell'interpello è attestata dall'aumento del numero di istanze presentate che rappresenta un significativo aggravio dell'attività amministrativa, soprattutto laddove i dubbi rappresentati dai contribuenti possono trovare soluzione in atti interpretativi a carattere generale, ovvero attraverso forme di dialogo più snelle. Nell'anno 2022, ad esempio, l'Agenzia delle entrate ha fornito complessivamente 17.731 risposte ad altrettante istanze di interpello. In particolare, gli interPELLI ordinari rappresentano la gran parte delle istanze presentate e hanno registrato un significativo incremento nel corso degli ultimi anni, passando da 7.108 richieste nel 2018 a 15.707 richieste nel 2022.

Pertanto, la legge delega mira a ridurre il ricorso all'istituto dell'interpello, di cui all'articolo 11, della citata legge 27 luglio 2000, n. 212, per un verso implementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale (anche prevedendo una casistica delle fattispecie di abuso del diritto), elaborati anche a seguito dell'interlocuzione con gli ordini professionali, con le associazioni di categoria e con gli altri enti esponenziali di interessi collettivi nonché tenendo conto delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni, per altro verso, riservando l'ammissibilità degli interPELLI alle sole questioni che non trovino soluzione in documenti interpretativi già emanati e subordinando, per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, la procedura di interpello alle sole ipotesi in cui non sia possibile ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida, anche attraverso l'utilizzo di tecnologie digitali e di intelligenza artificiale.

A tal fine viene, altresì, previsto di subordinare l'ammissibilità degli interPELLI al versamento di un contributo, da graduare in relazione a diversi fattori, quali la tipologia di contribuente o il valore

della questione oggetto dell'istanza, finalizzato al finanziamento della specializzazione e la formazione professionale continua del personale delle Agenzie fiscali.

All'articolo 4, **lettera d)**, la legge delega si occupa del diritto di accesso, attualmente conosciuto nelle seguenti forme:

- l'accesso documentale, disciplinato dagli articoli 22 e seguenti, della legge 7 agosto 1990, n. 241 (nonché dal decreto del Presidente della Repubblica 12 aprile 2006, n. 184, recante "*Regolamento recante disciplina in materia di accesso ai documenti amministrativi*"), che consente ai soggetti interessati di accedere a quei documenti amministrativi, la cui conoscenza è necessaria per la tutela di una propria situazione giuridicamente rilevante;
- l'accesso generalizzato, previsto dall'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, che permette a ogni cittadino di richiedere dati, informazioni e documenti in possesso delle pubbliche amministrazioni, ulteriori rispetto a quelli sottoposti a obbligo di pubblicazione, nel rispetto dei limiti relativi alla tutela di interessi giuridicamente rilevanti secondo quanto previsto dall'articolo 5-*bis* del medesimo decreto. L'obiettivo dell'istituto è quello di favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull'utilizzo delle risorse pubbliche e di promuovere la partecipazione al dibattito pubblico. Per presentare la richiesta di accesso civico generalizzato, quindi, non è necessario dimostrare un interesse qualificato;
- l'accesso civico semplice, disciplinato dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 33 del 2013, che consiste nel diritto di chiunque di richiedere documenti, informazioni e dati oggetto di pubblicazione obbligatoria ai sensi della normativa vigente nei casi in cui non ne sia stata rinvenuta la pubblicazione sul sito *web* istituzionale dell'Amministrazione.

Tenuto conto del contesto rappresentato, la legge attribuisce al legislatore delegato il compito di prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario.

L'articolo 4, **lettera e)**, riguarda il diritto del contribuente a dialogare con l'amministrazione finanziaria.

Attualmente, nell'ambito delle disposizioni in materia di accertamento con adesione, l'articolo 5-*ter* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 stabilisce che l'Ufficio - prima di emettere l'avviso di accertamento - deve notificare al contribuente un invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento. L'obbligo del contraddittorio mira a prevenire la fase contenziosa e permette all'ufficio di valutare gli elementi forniti dal contribuente, al fine di determinare compiutamente la pretesa tributaria. Secondo la prassi amministrativa, l'articolo 5-*ter* è diretto «*a garantire la effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento*», dal momento che il contraddittorio permette: «*al contribuente di partecipare (...) alla fase di analisi dei dati e delle informazioni raccolti dall'ufficio nella fase istruttoria (...); - all'Amministrazione di incrementare la efficacia e la efficienza dei controlli, rafforzando la sostenibilità della pretesa impositiva*» (circolare n. 17/E, del 22 giugno 2020).

Sebbene l'articolo 5-*ter* abbia rafforzato la collaborazione tra amministrazione e contribuente, permangono talune ipotesi di esclusione del contraddittorio anticipato, che non si applica nei casi di:

- rilascio di un PVC, a seguito di accessi, ispezioni e verifiche nei locali dove si svolge l'attività del contribuente;
- atto di accertamento o di liquidazione riguardante le imposte di registro, ipotecarie catastali o le imposte sulle successioni e donazioni;
- avvisi di accertamento e di rettifica parziale di cui all'articolo 41-*bis*, del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 54, commi terzo e quarto, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- particolare e motivata urgenza o di fondato pericolo per la riscossione;
- contraddittorio preventivo già previsto dalla legge (ad esempio, oltre all'ipotesi di consegna di un PVC, sono esempi in tal senso l'accertamento basato sugli indici sintetici di affidabilità *ex* articolo 9-*bis*, del decreto-legge 24 giugno 2017, n. 50, l'accertamento sintetico *ex* art. 38, del d.P.R. n. 600 del 1973 e quello relativo a contestazioni di fattispecie abusive *ex* articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000).

Inoltre, si sono registrate interpretazioni divergenti nella giurisprudenza di legittimità sull'ambito di applicazione della norma. Pertanto, il legislatore con l'articolo 4, **lettera e)**, delega il Governo a prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità. Tale intervento, peraltro, mira ad assicurare il rispetto del principio di uguaglianza, di buona amministrazione e del diritto di difesa, tutti principi espressi in modo chiaro in ambito costituzionale e contribuirebbe a uniformarsi agli obblighi di garanzia già previsti in ambito comunitario nella Carta di Nizza.

Sempre nell'ambito del procedimento tributario, la legge delega, all'articolo 4, **lettera f)**, mira a prevedere una disciplina generale delle invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione. A tal riguardo, infatti, pur potendo invocare in via analogica le ipotesi di nullità o annullabilità dei provvedimenti amministrativi, di cui alla legge n. 241 del 1990 (articoli 21-*septies* e 21-*octies*), è evidente che gli atti impositivi e di riscossione hanno peculiarità proprie che meritano la particolare attenzione normativa.

Da ultimo, l'articolo 4, **lettera g)**, attribuisce al legislatore delegato il compito di operare alcuni correttivi in materia di autotutela tributaria. Infatti, la normativa vigente, per come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (cfr. Cass. n. 18992/2019), prevede che l'esercizio del potere di annullamento in capo all'Amministrazione finanziaria (sotto forma di annullamento d'ufficio, rinuncia alla imposizione o rimborso di somme non dovute), abbia essenzialmente natura discrezionale. Tale posizione riflette l'applicazione generale dell'istituto in campo amministrativo e appare non valorizzare pienamente la peculiarità del rapporto tributario, che afferisce a diritti soggettivi (e non interessi legittimi) e che trova il suo fondamento nell'articolo 53 della Costituzione, sia in senso positivo (obbligo di pagare le imposte previste dalla legge), sia in senso negativo (divieto di pagare imposte non dovute in base alla legge).

Un intervento diretto a implementare l'istituto dell'autotutela in taluni specifici casi si rende, perciò, opportuno, non solo per ripristinare un rapporto di correttezza tra il fisco ed i contribuenti, ma anche per gli effetti deflattivi che produrrebbe sul contenzioso.

A tal fine la legge delega, all'articolo 4, lettera g), intende potenziare l'esercizio del potere di autotutela, estendendone le ipotesi di utilizzo ai casi di errori manifesti nonostante la definitività

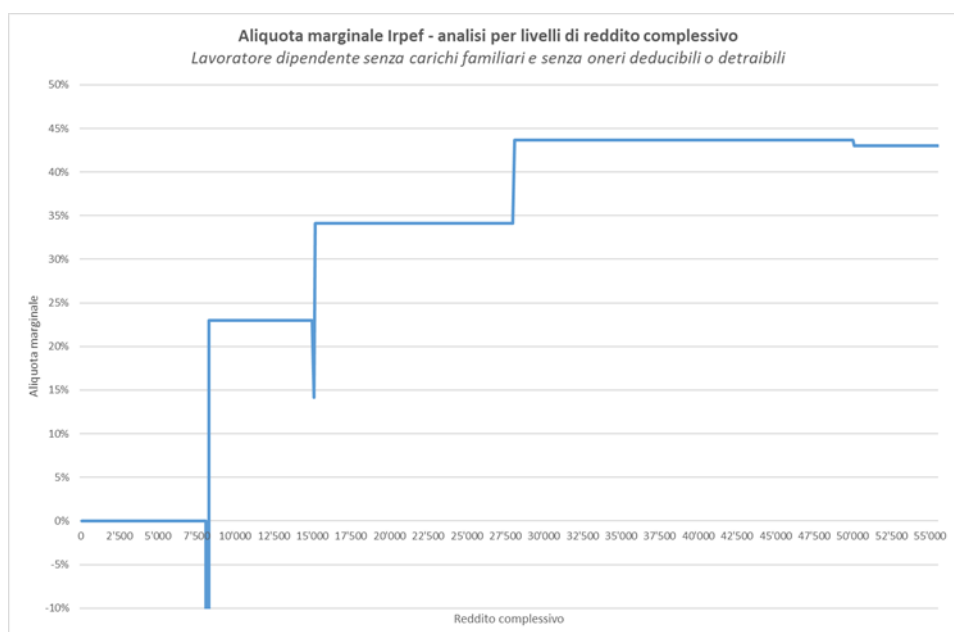


dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità dei funzionari nel giudizio amministrativo-contabile davanti alla Corte dei conti alla sola condotta dolosa.

I criteri direttivi di cui all'**articolo 5** rispondono alla necessità di intervenire nell'ambito del sistema dell'IRPEF in maniera organica e complessiva, dopo vari interventi frastagliati e con un impatto marginale che si sono succeduti nel tempo e che non hanno saputo far fronte alle criticità relative all'applicazione dell'imposta, rappresentate, principalmente, da una bassa crescita economica, da rilevanti effetti distorsivi della pressione fiscale individuale, nonché dalla notevole complessità del sistema che favorisce l'elevata evasione fiscale del nostro Paese.

Le distorsioni generate dal sistema di tassazione dell'IRPEF e, in particolare, l'eccessivo carico fiscale sui redditi da lavoro incidono negativamente sulla crescita economica, in quanto tendono a scoraggiare la partecipazione al mercato del lavoro, soprattutto da parte dei percettori di redditi più bassi e da parte dei secondi percettori di reddito nelle famiglie.

Come evidenziato nel seguente grafico, infatti, l'aliquota marginale di un lavoratore dipendente, definita dalla somma dell'aliquota legale dello scaglione e dell'aliquota implicita della specifica detrazione decrescente, dopo il livello iniziale pari al 23%, si attesta a quasi il 35% sin dai 15 mila euro di reddito.



Infatti, in presenza di un'aliquota implicita di tassazione sul lavoro fra le più alte in Europa (derivante dall'applicazione di aliquote marginali elevate sui redditi bassi e di detrazioni decrescenti al crescere del reddito) il sistema si rivela poco efficiente e disincentiva - di fatto - l'offerta di lavoro da parte dei contribuenti.

L'aliquota implicita di tassazione sul lavoro - calcolata come rapporto tra il gettito tributario e contributivo gravante sulla componente lavoro e i redditi da lavoro dipendente - è pari al 42,9 per cento, mentre la media dei Paesi UE si attesta al 37,8 per cento (anno 2021).

Un'ulteriore criticità del sistema impositivo dell'IRPEF è costituita dall'evasione fiscale che sottrae gettito all'erario e aggrava il prelievo sui contribuenti adempienti, incidendo negativamente sulla concorrenza e sul potenziale di crescita dell'economia. Tra i fattori che causano l'evasione fiscale italiana si deve includere la struttura frammentata del sistema impositivo, caratterizzato da un'ampia stratificazione e segmentazione delle fonti normative e dal disegno particolarmente articolato delle imposte che rendono difficoltosi i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tale sistema, inoltre, non consente al contribuente di comprendere l'effettiva aliquota marginale a cui è sottoposto né l'effettiva incidenza dell'imposta, in quanto la struttura dell'IRPEF è determinata da numerosi parametri, legati alle aliquote marginali legali, ai limiti degli scaglioni e a una serie di deduzioni e detrazioni d'imposta.

Nonostante negli ultimi anni si sia registrata una riduzione del *tax gap*, anche a seguito dell'introduzione di forme di semplificazione e di *compliance* a favore dei contribuenti, l'evasione fiscale in Italia risulta ancora molto elevata, come evidenziato nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva".

Appare pertanto necessario semplificare e razionalizzare il sistema fiscale anche con riferimento agli adempimenti attualmente posti a carico dei contribuenti.

Con l'obiettivo di fornire statistiche e dati sull'imposta personale sui redditi, sono riportati, nella tabella che segue, i valori relativi al numero dei contribuenti, al reddito complessivo, agli oneri deducibili e detraibili (al netto dei crediti d'imposta) relativi all'anno d'imposta 2019. Si evidenzia che i dati sono riferiti all'anno d'imposta 2019 (ultimo anno prima della crisi da COVID-19) in quanto quelli relativi al successivo 2020 presentano alcune distorsioni dovute agli effetti della crisi innescata dalla pandemia.

Le statistiche riportate, quindi, non incorporano gli effetti delle ultime modifiche al prelievo Irpef apportate dalla Legge di Bilancio per il 2022, così come gli effetti dovuti all'introduzione dell'Assegno unico e universale per i figli, con la quale sono state abolite le detrazioni per i figli a carico di età inferiore a 21 anni.

Dalla tabella risultano circa 41 milioni di contribuenti IRPEF di cui il 77% circa riporta un reddito complessivo inferiore a 28 mila euro e pari a circa il 47% del reddito complessivo.

La tabella indica, inoltre, l'ammontare degli oneri deducibili e il totale delle detrazioni riportati in dichiarazione, pari, in media, a 3.692 euro e 1.803 euro. L'aliquota media effettiva, calcolata come rapporto tra imposta netta e reddito complessivo raggiunge il 30,3% per le classi di reddito oltre i 50 mila euro. L'aliquota marginale media effettiva varia dal 13%, registrato nella classe di reddito complessivo fino a 15 mila euro, al 41% della classe di reddito complessivo oltre i 50 mila euro.

Le principali grandezze e i principali indicatori IRPEF, anno d'imposta 2019:

Classi di reddito complessivo (in euro)	Numero di contribuenti	Reddito complessivo			Totale oneri deducibili			Totale detrazione (al netto dei crediti d'imposta)			Aliquota media effettiva *	Aliquota marginale effettiva
		Frequenza	Ammontare	Media (euro)	Frequenza	Ammontare	Media (euro)	Frequenza	Ammontare	Media (euro)		
fino a 15.000	18.140.077	17.192.960	121.949.124	7.092,97	1.533.723	4.102.302	2.674,73	15.690.120	25.988.215	1.656,34	5,1	13,3
da 15.000 a 28.000	13.860.176	13.860.176	293.573.556	21.181,08	2.286.808	5.855.713	2.560,65	13.823.175	26.665.359	1.929,03	14,2	29,8
da 28.000 a 50.000	7.187.173	7.187.173	254.117.466	35.357,08	1.907.295	6.182.798	3.241,66	7.168.619	13.063.998	1.822,39	20,5	40,2
oltre 50.000	2.338.556	2.338.556	214.843.710	91.870,24	1.231.645	9.550.892	7.754,58	2.221.073	4.409.263	1.985,19	30,3	41,4
<b>TOTALE</b>	<b>41.525.982</b>	<b>40.578.865</b>	<b>884.483.855</b>	<b>21.796,66</b>	<b>6.959.471</b>	<b>25.691.705</b>	<b>3.691,62</b>	<b>38.902.987</b>	<b>70.126.835</b>	<b>1.802,61</b>	<b>18,7</b>	<b>25,1</b>

Importi espressi in migliaia di euro

\* Calcolata come rapporto tra imposta netta e reddito complessivo

Per quanto riguarda i criteri direttivi di cui all'**articolo 5, comma 1, lettera a), n. 1)**, si rileva che dalla sua entrata in vigore, avvenuta 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 sono sottoposte a tassazione sostitutiva proporzionale.

Nel complesso, la tassazione sostitutiva riduce la base imponibile dell'IRPEF di circa un decimo; l'effetto è in gran parte riconducibile alla sottrazione dall'applicazione dell'IRPEF ordinaria dei redditi finanziari, dei redditi d'impresa e dei redditi di lavoro autonomo.

I regimi di tassazione sostitutiva hanno, nel tempo, interessato settori sempre più ampi del sistema impositivo, arrivando attualmente ad applicarsi ai redditi minimi d'impresa e di lavoro autonomo, ai canoni di locazione degli immobili abitativi, ai premi di risultato dei lavoratori dipendenti, ai compensi percepiti dagli insegnanti per le ripetizioni private.

La crescente estensione di tali regimi determina un carico fiscale diseguale tra i contribuenti a seconda delle relative fonti di reddito, generando una violazione del principio di equità orizzontale e incidendo negativamente sulla capacità redistributiva dell'imposta. I suddetti effetti vengono amplificati dalla mancata applicazione a tali redditi delle addizionali regionali e comunali.

Sempre con riguardo agli aspetti inerenti all'equità del sistema di tassazione, a tali criticità si aggiunge quella legata al livello e all'andamento delle aliquote marginali, che dipendono dalla combinazione degli elementi di definizione della base imponibile e dell'imposta. In particolare, dette aliquote derivano dall'applicazione di aliquote legali progressive per scaglioni e di specifiche detrazioni, definite in funzione del tipo di reddito e della presenza di carichi familiari. L'interazione tra i diversi parametri del sistema ha fatto sì che le aliquote marginali effettive siano diverse per valori di reddito simili e raggiungano un livello generalmente alto anche per redditi contenuti.

Inoltre, la presenza di detrazioni per tipologia di lavoro determina differenze nelle aliquote medie effettive delle diverse categorie di contribuenti. Il profilo decrescente delle detrazioni, unito al profilo crescente delle aliquote marginali legali, comporta aliquote medie effettive (vale a dire l'incidenza del prelievo) che crescono molto rapidamente appena si supera la soglia di esenzione dall'imposta (quindi in corrispondenza di redditi relativamente bassi e medio-bassi) e aliquote marginali effettive con un profilo irregolare. Al rapido aumento delle aliquote medie effettive e

all'andamento irregolare delle aliquote marginali effettive contribuiscono anche le addizionali locali dell'IRPEF e le detrazioni per familiari a carico. Ne consegue che, per una parte dei contribuenti, eventuali redditi aggiuntivi possono essere significativamente erosi dall'incremento dell'imposta e dalla riduzione dei trasferimenti.

Nonostante la riforma apportata al sistema degli scaglioni e delle aliquote ad opera dell'art. 1, comma 2, lettera a), della legge 30 dicembre 2021, n. 234, il sistema risulta ancora fortemente progressivo, con effetti penalizzanti per le fasce medie di reddito.

Si è inoltre registrata una proliferazione delle spese fiscali (*tax expenditures*), sotto forma di esenzioni, deduzioni e detrazioni, spesso introdotte come misure temporanee, ma poi, per effetto dei continui rinnovi o proroghe, trasformatesi in misure permanenti.

I dati esposti nel "Rapporto annuale 2022 delle spese fiscali" mostrano che tra il 2021 e il 2022 le spese fiscali sono passate da 592 a 626 voci. Anziché mostrare un'inversione di tendenza, l'aumento in questi ultimi anni è stato continuo e permanente: il Rapporto annuale del 2016, ad esempio, evidenziò un numero totale di spese fiscali erariali pari a 444 voci; in 7 anni, tra il 2016 ed il 2022, esse sono cresciute di oltre il 40 per cento (+182 voci).

Il raffronto con altri contesti esteri mostra anche che il caso italiano in materia di spese fiscali si caratterizza per un numero di voci di spesa tra i più elevati tra i paesi OCSE, ma anche per importi particolarmente rilevanti sia in termini di spesa agevolabile sia in termini di effetti sulla riduzione delle entrate.

In particolare, per quanto riguarda gli effetti finanziari, nel periodo 2017-2023, le minori entrate ascrivibili alle agevolazioni fiscali rappresentano mediamente circa il 6% del Pil, con un andamento altalenante, ma tendenzialmente crescente rispetto al 2017 (dal +5% nel 2017 al +6,3% nel 2023). Di seguito il riepilogo delle agevolazioni desunto dall'ultimo rapporto sulle spese fiscali:

#### Agevolazioni ed effetti finanziari nei Rapporti sulle spese fiscali

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	%	
									n. agevolazioni 2022/2016	effetti minor gettito 2023/2017
N. agevolazioni fiscali erariali (t)	444	466	513	533	602	592	626	---	41,0%	---
Minor gettito erariale (t+1) (mld)	---	47,8	54,6	61,7	62,4	68,1	83,2	82		71,5%
N. agevolazioni fiscali locali (t)	166	170	197	180	184	129	114	---	-31,3%	---
Minor gettito fiscalità locale (t+1) (mld)	---	39,5	35,3	42,3	44,8	44,2	45,4	43,6	---	10,4%
<b>Totale n. agevolazioni</b>	<b>610</b>	<b>636</b>	<b>710</b>	<b>713</b>	<b>786</b>	<b>721</b>	<b>740</b>	<b>---</b>	<b>21,3%</b>	<b>-----</b>
<b>Totale minor gettito (t+1) (mld)</b>	<b>---</b>	<b>87,3</b>	<b>89,9</b>	<b>104</b>	<b>107,2</b>	<b>112,3</b>	<b>128,6</b>	<b>125,6</b>	<b>---</b>	<b>43,9%</b>

<i>Pil nominale tendenziale (mld) (*)</i>	1.689,7	1.736,6	1.771,1	1.794,9	1.660,6	1.782,1	1.903,3	1.990,2		
<i>% minor gettito rapporto al Pil</i>	---	5,0%	5,1%	5,8%	6,5%	6,3%	6,8%	6,3%		
<i>(*) Fonte NADEF: 2018 per Pil 2016; 2019 per Pil 2017; 2020 per Pil 2018; 2021 per Pil 2019; per Pil 2020;</i>										

Fonte: Rapporto annuale sulle spese fiscali 2022

Con riferimento alla sola IRPEF, nel Rapporto annuale sulle spese fiscali del 2022 sono state censite oltre 190 "agevolazioni", riconducibili a politiche consolidate in ambito abitativo, sanitario, previdenziale e scolastico, la maggior parte delle quali hanno frequenze e importi molto bassi e, di conseguenza, un impatto numericamente modesto.

Ancor più nel dettaglio, le deduzioni riconosciute ai fini Irpef sono 43 (su 57 presenti nel complesso del sistema tributario) e le detrazioni sono 47 (su un totale di 60).

Inoltre, si rileva che per varie agevolazioni è richiesta la presenza di requisiti numerosi e complicati, spesso poco comprensibili per il contribuente e che rendono difficoltoso l'inserimento dei relativi dati nella dichiarazione dei redditi.

Per quanto riguarda le disposizioni contenute nell'**articolo 5, comma 1, lett. a), n. 2.1**, si evidenzia che, nella legislazione vigente, l'art. 13 del TUIR prevede importi di detrazioni diversificati in funzione della tipologia di reddito che confluisce nel reddito complessivo. Questi diversi importi di detrazioni determinano aree di esenzione fiscale di ampiezza differente, a seconda che nel reddito complessivo confluiscono redditi di lavoro dipendente, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, trattamenti pensionistici, redditi di lavoro autonomo o altre tipologie di reddito.

Dalla specifica area di esenzione fiscale può derivare un carico impositivo mutevole, a fronte del medesimo ammontare di reddito prodotto, con conseguente disparità di trattamento di analoghe situazioni reddituali.

Per quanto riguarda le disposizioni contenute nell'**articolo 5, comma 1, lett. a), n. 2.2**, si evidenzia che, a legislazione vigente, le regole di determinazione del reddito di lavoro dipendente e assimilato, contenute nell'art. 51 del TUIR, non prevedono, a differenza di quanto invece stabilito nell'ambito delle disposizioni che regolamentano la determinazione dei redditi di lavoro autonomo, una specifica deduzione dal reddito imponibile delle spese sostenute dal lavoratore per la produzione del reddito medesimo.

Pertanto, mentre i lavoratori autonomi possono dedurre dal relativo reddito i costi che hanno sopportato per il conseguimento del reddito, i lavoratori dipendenti e i titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (come, ad esempio i collaboratori coordinati e continuativi) non possono, ai fini della determinazione del reddito imponibile, considerare le spese sostenute. Tale circostanza determina una disparità di trattamento tra lavoratori dipendenti e lavoratori autonomi.

Per quanto riguarda l'**articolo 5, comma 1, lettera a), n. 2.3**, la disposizione si inserisce in un contesto normativo nel quale, ai fini del calcolo di talune detrazioni fiscali (detrazioni per tipo di reddito, detrazioni per carichi di famiglia), esiste una disparità di trattamento tra i redditi assoggettati a lavoro dipendente e quelli che, invece, rientrano fra i redditi di lavoro autonomo o fra quelli dell'imprenditore individuale.

Infatti, per le citate detrazioni, mentre per i percettori di redditi da lavoro dipendente la detrazione si commisura al reddito complessivo al netto dei contributi previdenziali obbligatori, nel caso dei lavoratori autonomi o degli imprenditori individuali, la detrazione si calcola su un reddito complessivo considerato al lordo di tali oneri previdenziali.

Per quanto riguarda l'**articolo 5, comma 1, lettera a), n. 2.4**, la delega risponde alla necessità di sostenere la ripresa e favorire la crescita economica mediante un sistema tributario equo, efficiente, stabile e trasparente che, nel contempo, attui una riduzione del carico fiscale sui fattori di produzione.

Per quanto riguarda l'**articolo 5, comma 1, lettera a), n. 3)**, la disposizione intende affrontare le problematiche relative alla disparità di trattamento tra contribuenti in sede di applicazione di detrazioni o deduzioni fiscali.

Nell'attuale sistema fiscale, infatti, per l'applicazione e la determinazione delle agevolazioni fiscali non si tiene conto, a meno che ciò non sia previsto da una specifica disposizione di legge (ad es., cedolare secca sui canoni di locazione), dei redditi assoggettati a regimi sostitutivi o a ritenute alla fonte. Ciò comporta un ulteriore vantaggio per i percettori di tali redditi.

Per quanto concerne i criteri direttivi di cui all'**articolo 5, comma 1, lettera b)**, si rappresenta che il regime di tassazione degli imprenditori agricoli, basato su stime catastali, tiene conto del fatto che l'agricoltura svolge un'azione di presidio del territorio ed è chiamata a sopportare i rischi connessi alle avversità atmosferiche, le quali condizionano oltre misura, ed in maniera differente rispetto agli altri settori produttivi, il rischio d'impresa sopportato dagli operatori economici.

Nel merito, l'art. 32 del TUIR reca la specifica disciplina dei redditi agrari, prevedendo che tale regime si applica ai redditi ottenuti dallo svolgimento delle seguenti attività:

- attività di 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'art. 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.

In questo contesto, appare necessario un riordino del regime di imposizione su base catastale delle attività agricole di coltivazione di cui all'articolo 2135, primo comma, del codice civile, che, a legislazione vigente, non tiene conto delle attività basate sui più evoluti sistemi di coltivazione, quali, ad esempio, la c.d. *vertical farm* e le colture idroponiche, realizzate in strutture protette, quali, oltre alle serre, i fabbricati a destinazione agricola, industriale, commerciale e artigianale dismessi e riconvertiti a tali attività di produzione. Inoltre, riveste profili di criticità anche il trattamento fiscale dei proventi percepiti per le cessioni dei crediti, debitamente certificati, derivanti dalle cessioni dei

crediti di carbonio ottenuti mediante la cattura di CO<sub>2</sub>, che, a legislazione vigente, restano assoggettati a tassazione ordinaria.

Inoltre, considerata, per citare uno degli interventi agevolativi più recenti, l'esenzione ai fini IRPEF, riconosciuta, in via temporanea, dall'art. 1, comma 44, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, per i redditi dominicali e agrari dichiarati da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, si è rilevato che, nell'attuale congiuntura economica, nessuna misura è stata finora adottata per incentivare lo svolgimento di attività agricole da parte dei pensionati e dei soggetti a basso reddito.

Infine, si è rilevata l'esistenza di procedure vetuste per le variazioni, da parte degli imprenditori agricoli, delle qualità e classi di coltura effettivamente praticate sui terreni posseduti dai medesimi.

Per quanto riguarda l'**articolo 5, comma 1, lettera c)**, la disposizione si innesta nel contesto dell'articolo 3, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, che 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, transitori o per studenti universitari.

In questo ambito disciplinare, si è rilevata una differenza di trattamento fiscale tra gli immobili oggetto di locazione abitativa (destinatari del suddetto regime) e quelli oggetto di locazione non abitativa (ad es. commerciale).

L'intervento normativo previsto nell'**articolo 5, comma 1, lettera d)**, del disegno di legge delega, risponde alla necessità di razionalizzare la disciplina fiscale relativa ai redditi derivanti dall'impiego del capitale nelle sue varie forme, al fine di conseguire gli obiettivi di neutralità ed efficienza del sistema.

Nell'ambito della categoria dei redditi di natura finanziaria, rientrano, infatti, i proventi derivanti da un'ampia gamma di impieghi di capitale, effettuati con diverse finalità: dagli investimenti nel capitale di rischio delle imprese (partecipazioni societarie) agli investimenti in capitale di debito privato (titoli obbligazionari) e in titoli pubblici nonché agli investimenti effettuati in forma indiretta nelle gestioni collettive del risparmio (organismi di investimento collettivo del risparmio e contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione) e, infine, agli investimenti effettuati con finalità previdenziale (nelle forme di previdenza complementare).

I suddetti proventi sono stati ricondotti in due categorie reddituali: redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria. Tali categorie sono soggette a differenti forme di imposizione sostitutiva: nell'attuale trattamento fiscale dei proventi derivanti dagli impieghi di capitale si riscontrano, infatti, alcune disomogeneità sia nelle regole di determinazione delle basi imponibili, sia nel *timing* di applicazione dell'imposta.

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, nella sostanza, nell'armonizzazione della disciplina fiscale dei proventi derivanti dagli impieghi di capitale, mediante l'unificazione delle ipotesi reddituali attualmente previste in un'unica categoria reddituale e la previsione di un'imposizione sostitutiva, basata sui principi di cassa e di compensazione.

Attualmente, il sistema fiscale distingue la categoria dei redditi di capitale in senso proprio (art. 44 TUIR), che ricomprende i dividendi e gli interessi, quali proventi derivanti da un impiego statico del capitale, da quella dei redditi diversi di natura finanziaria (art. 67, comma 1, lettere da c) a c-*quinquies*), del TUIR), che ricomprende le plusvalenze, quali proventi derivanti da un impiego dinamico del capitale medesimo.

Ambedue le categorie reddituali sono soggette (salvo rare eccezioni) a diverse forme di imposizione sostitutiva, che determinano asimmetrie applicative, che riguardano, in particolare, le regole di determinazione della base imponibile, il *timing* della tassazione, l'esistenza di tre diversi regimi di tassazione.

La distinzione in due categorie reddituali, infatti, è strumentale ad 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). Tuttavia, l'unificazione delle aliquote d'imposta gravanti sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria, avvenuta nel 2014, e la circostanza che tali redditi ormai sono tassati quasi esclusivamente mediante un prelievo a monte, rende la suddetta distinzione anacronistica e priva di senso.

Senza contare la fungibilità, che ormai caratterizza i prodotti finanziari, ottenuta attraverso la combinazione di una serie di contratti, sempre meno distinguibili tra loro. A questo processo di "omogeneizzazione di fatto" ha certamente contribuito lo sviluppo sia delle tecniche di ingegneria finanziaria sia del mercato dell'*asset management*: il filtro dell'intermediazione elimina, per il risparmiatore, la possibilità di seguire le specifiche scelte di *asset allocation*, effettuate a fronte dell'investimento originario.

L'impossibilità di compensare i redditi di capitale con i redditi diversi di natura finanziaria, di fatto, tende a incentivare gli investimenti a basso rischio, tipicamente rappresentati dai titoli obbligazionari, a scapito del finanziamento diretto delle attività economiche, in quanto non tiene conto della correlazione economica esistente tra flussi reddituali periodici (dividendi e interessi) e i flussi reddituali da disinvestimento (plusvalenze).

Le citate asimmetrie sono più evidenti se si confronta l'investimento indiretto – effettuato attraverso un gestore professionale di risorse collettive (organismi di investimento collettivo del risparmio, OICR) o individuali (c.d. gestioni di portafoglio), ma anche attraverso la stipula di un contratto di assicurazione sulla vita (soprattutto le c.d. polizze *unit* e *index linked*) – con l'investimento diretto.

In caso di investimento indiretto, infatti, il prelievo si applica sul risultato netto dell'investimento, nell'investimento diretto, invece, i dividendi e gli interessi sono, di regola, imponibili nel momento del realizzo e le minusvalenze sono, di regola, compensabili solo con le relative plusvalenze, con alcuni limiti.

Nell'investimento diretto, quindi, la compensazione è parziale. Anche nell'investimento indiretto – quello realizzato tramite gestione collettiva – la compensazione non è, però, possibile tra la minusvalenza da partecipazione in OICR e i proventi derivanti da altri investimenti in OICR, poiché i proventi derivanti dalla partecipazione a un fondo comune di investimento sono redditi di capitale, mentre le "perdite" sono redditi diversi di natura finanziaria e, quindi, non possono essere utilizzati in compensazione dei "relativi" proventi.



Per quanto riguarda il *timing*, si osserva che, sebbene il criterio di tassazione dei redditi di natura finanziaria sia incentrato, prevalentemente, sul momento del realizzo dei proventi da parte dell'investitore, in alcuni casi l'applicazione del prelievo avviene secondo il criterio della maturazione del reddito.

Il criterio della tassazione per maturazione – che elimina il problema del *tax deferral*, perché anticipa il prelievo a un momento precedente a quello del realizzo – viene adottato, in particolare, per i patrimoni affidati in gestione a intermediari professionali e per i rendimenti conseguiti dalle forme di previdenza complementare.

L'esistenza di tre differenti regimi di tassazione per i redditi diversi di natura finanziaria, inoltre, richiede un intervento di semplificazione e di riorganizzazione del sistema impositivo.

I redditi diversi di natura finanziaria, infatti, possono essere assoggettati a tassazione secondo tre diversi regimi impositivi: il regime dichiarativo – nel quale gli oneri della liquidazione e del versamento dell'imposta gravano sul contribuente – e i regimi del risparmio amministrato e del risparmio gestito – nei quali è centrale il ruolo degli intermediari professionali nella liquidazione e nel versamento dell'imposta.

Il regime del risparmio amministrato e il regime del risparmio gestito, però, differiscono per le modalità di determinazione della base imponibile e per il *timing* del prelievo.

Nel regime del risparmio amministrato, infatti, la tassazione delle plusvalenze, al netto delle minusvalenze già realizzate, avviene al momento del realizzo; in quello del risparmio gestito, invece, la tassazione avviene alla fine del periodo d'imposta, sul risultato netto maturato della gestione, sostanzialmente corrispondente alla somma dei redditi di capitale realizzati e delle plusvalenze maturate nel periodo, al netto delle minusvalenze maturate nel medesimo periodo.

Nel regime del risparmio gestito, quindi, avviene la compensazione c.d. eterogenea, tra redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria.

Il superamento delle criticità attualmente esistenti risulta affidato alle previsioni contenute nel disegno di legge in esame, che offre la cornice normativa all'interno della quale troveranno collocazione i diversi decreti legislativi, che l'esecutivo è chiamato ad adottare.

Per quanto riguarda le disposizioni contenute nell'**articolo 5, comma 1, lett. e)**, si evidenzia che il vigente art. 51 del TUIR, elenca una serie di somme e valori di cui non si tiene conto, in tutto o in parte, ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente. Tale articolo, ormai risalente, nella sua impostazione, al 1998, è stato oggetto di numerose modifiche e integrazioni, finalizzate a rendere le disposizioni normative in esso contenute più aderenti ai cambiamenti economico-sociali intervenuti nel corso degli ultimi decenni.

Da ultimo, si consideri l'innalzamento a 3.000 euro, adottato con l'articolo 3, comma 10, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, del limite di non concorrenza alla formazione del reddito dei *fringe benefit* e di comprendere tra questi ultimi anche le somme e i rimborsi delle spese sostenute dal lavoratore per le sue utenze domestiche.

Tali modifiche, intervenute negli anni, appesantendo la disciplina citata, hanno reso più complesse le modalità di determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Per quanto riguarda i criteri di cui all'**articolo 5, comma 1, lettera f)**, si fa presente che la disciplina in materia di tassazione dei redditi di lavoro autonomo non fornisce agli operatori un quadro chiaro, analitico e completo dei criteri di determinazione dei componenti positivi e negativi, che concorrono alla loro formazione.

In particolare, si evidenzia, per quanto riguarda il **punto 1.1**, che la disciplina vigente non contempla un criterio di onnicomprensività analogo a quello vigente per i redditi di lavoro dipendente; inoltre, in base alla normativa in vigore, le somme percepite a titolo di rimborso delle spese che vengono riaddebitate sulla base di specifiche pattuizioni contrattuali, costituiscono compensi per il lavoratore autonomo; peraltro, in relazione a dette spese sono spesso previsti limiti alla loro deducibilità. Altresì, si è rilevato che il criterio di imputazione temporale dei compensi (in base al quale assume rilevanza il momento in cui il compenso è percepito) non è sempre 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).

Inoltre, per quanto riguarda il **punto 1.2**, sono presenti nell'ordinamento tributario disparità di trattamento tra l'acquisto in proprietà e l'acquisizione in *leasing* degli immobili strumentali e di quelli adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente. In particolare, le norme prevedono 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; inoltre, 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.

Per quanto riguarda il **punto 1.3**, le ritenute applicate agli esercenti arti e professioni, che si avvalgono dell'opera di dipendenti, sono di entità tale da far insorgere sistematiche situazioni creditorie in capo ai contribuenti.

Infine, **al punto 1.4**, si prevede la neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione e aggregazione per gli studi professionali.

All'**articolo 5, comma 1, lettera g)**, per le imprese in regime di contabilità ordinaria, è prevista la facoltà di avvalersi, in via opzionale, 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.

Per quanto riguarda i criteri indicati all'**articolo 5, comma 1, lettera h), n. 1)**, la disciplina vigente stabilisce che, ai fini della determinazione della plusvalenza realizzata a seguito della cessione a titolo oneroso di terreni acquistati per donazione, si assume come prezzo di acquisto del terreno, il valore dichiarato nelle relative denunce e atti registrati o quello in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente.

Tale previsione presenta delle criticità, considerato che stabilisce un criterio differente per la determinazione del costo del terreno rispetto al caso in cui questo sia pervenuto al venditore a seguito di compravendita. Infatti, in quest'ultimo caso la normativa prevede che il costo del terreno è costituito dal prezzo di acquisto dello stesso aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

Al **numero 2, della lettera h) dell'articolo 5** 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 tratta, nella sostanza, dell'introduzione a regime di una facoltà, quella di rideterminare il valore fiscale di determinati beni posseduti al di fuori dell'attività commerciale, che era stata concessa *una tantum* dalla legge finanziaria 2002 (legge n. 448 del 2001), ma che è stata riproposta numerose volte nel corso degli anni successivi.

Per quanto riguarda le disposizioni contenute nell'**articolo 5, comma 1, lettera h), n. 3)**, si rappresenta che, nella normativa vigente, manca una specifica disciplina relativamente alla tassazione delle plusvalenze derivanti dalle cessioni a titolo oneroso di oggetti d'arte, effettuate dai collezionisti con intento speculativo.

A tale lacuna supplisce la prassi amministrativa, in base alla quale la plusvalenza in questione è stata ricondotta nell'ambito dei redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente di cui all'art. 67, comma 1, lettera i), del TUIR.

L'**articolo 6** è volto alla revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti prevedendo:

- la riduzione dell'aliquota IRES, in caso di impiego in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, e in nuove assunzioni, di una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito entro due anni dalla sua produzione. Tale riduzione non si applica al reddito corrispondente agli utili che, nel citato biennio, sono distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa, presumendo l'avvenuta distribuzione degli stessi se è accertata l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti;
- la razionalizzazione e la semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili, al fine di uniformarne il trattamento fiscale, ivi inclusi quelli che riguardano il mutamento dell'assetto contabile, e di limitare possibili arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti;
- la revisione della disciplina di deducibilità degli interessi passivi, anche attraverso l'introduzione di apposite franchigie, fermo restando il contrasto dell'erosione della base imponibile realizzata dai gruppi societari transnazionali;
- il completo riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali intervenendo sul regime delle perdite nel consolidato nazionale, sulla omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali, sulle regole che limitano le compensazioni intersoggettive tra utili e perdite realizzate mediante operazioni di carattere straordinario (fusioni, scissioni o trasferimento del controllo della società dotata di perdite fiscali) o mediante l'opzione per la tassazione consolidata e, infine, sul riconoscimento delle perdite definitive secondo i principi espressi dalla giurisprudenza eurounitaria;
- la sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento facendo, comunque, 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 previsione di un regime speciale in caso di passaggio dei beni dall'attività commerciale a quella non commerciale e viceversa per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tali attività in conformità alle disposizioni di attuazione della legge 6 giugno 2016, n. 106;
- la razionalizzazione in materia di qualificazione fiscale interna delle entità estere tenuto anche conto della loro qualificazione di entità fiscalmente trasparente ovvero opaca operata dalla pertinente legislazione dello Stato o territorio di costituzione o di residenza fiscale.

Per fornire alcuni elementi quantitativi utili ad analizzare il contesto in cui si collocherà la riforma, sono presentate alcune statistiche relative alle dichiarazioni IRES per l'anno d'imposta 2020 (dati più aggiornati ad oggi disponibili). La tabella che segue riporta il numero di dichiarazioni IRES e il totale delle variazioni in aumento e in diminuzione che portano alla definizione della base imponibile IRES. Nello specifico, la platea dei soggetti IRES conta circa 1,2 milioni di contribuenti, distribuiti territorialmente, in base al numero delle dichiarazioni, così ripartiti: Italia Nord-Occidentale: 26,8%, Italia Nord-Orientale: 18,8%, Italia Centrale: 24,7%, Italia Meridionale: 21,2%, Italia Insulare: 8,6%.

Quanto all'ammontare delle variazioni in aumento e in diminuzione apportate all'utile o alla perdita derivante dal conto economico per determinare il reddito imponibile, pari rispettivamente a 246.726 milioni di euro e a 270.571 milioni di euro, gli importi massimi si registrano nell'Italia Nord-Occidentale e in quella Centrale, che contano insieme per il 73,4% delle variazioni in aumento e per il 73,3% di quelle in diminuzione.

### Statistiche sulle dichiarazioni IRES per distribuzione territoriale, anno d'imposta 2020

Distribuzione Geografica		Numero di dichiarazioni	Totale variazioni in aumento		Totale variazioni in diminuzione	
		Frequenza	Frequenza	Ammontare	Frequenza	Ammontare
<b>NORD- OCCIDENTALE</b>	LIGURIA	25.004	21.330	5.300.808.929	17.977	3.602.918.482
	LOMBARDIA	251.012	226.370	90.781.322.454	195.623	95.644.873.183
	PIEMONTE	64.586	57.614	19.489.927.828	50.235	22.939.679.986
	VALLE D'AOSTA	1.976	1.794	373.247.510	1.576	252.735.610
	<b>NORD-OCCIDENTALE</b>	<b>342.578</b>	<b>307.108</b>	<b>115.945.306.721</b>	<b>265.411</b>	<b>122.440.207.261</b>
<b>NORD- ORIENTALE</b>	PROVINCIA AUTONOMA DI BOLZANO	11.394	10.604	2.188.710.283	10.055	2.431.442.134
	EMILIA-ROMAGNA	96.635	87.164	19.141.768.792	77.674	23.979.729.245
	FRIULI-VENEZIA GIULIA	19.015	17.508	6.779.387.699	15.645	11.819.634.257
	PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO	9.737	9.010	1.977.836.317	8.471	2.410.390.033
	VENETO	103.906	94.462	16.139.063.535	83.837	14.470.783.399
	<b>NORD-ORIENTALE</b>	<b>240.687</b>	<b>218.748</b>	<b>46.226.766.626</b>	<b>195.682</b>	<b>55.111.979.068</b>
<b>CENTRALE</b>	LAZIO	178.925	143.784	49.457.454.922	110.611	62.122.359.217
	MARCHE	33.885	29.537	2.723.965.583	25.877	2.645.645.744

	TOSCANA	85.283	74.585	11.620.734.674	64.914	10.042.597.638
	UMBRIA	17.881	15.154	1.341.753.186	12.574	1.170.334.566
	<b>CENTRALE</b>	<b>315.974</b>	<b>263.060</b>	<b>65.143.908.365</b>	<b>213.976</b>	<b>75.980.937.165</b>
<b>MERIDIONALE</b>	ABRUZZO	29.130	23.180	1.653.503.506	18.679	1.547.162.932
	PUGLIA	73.123	58.019	3.158.274.833	45.504	2.783.574.272
	MOLISE	6.040	4.669	183.896.570	3.697	177.530.441
	CAMPANIA	124.213	94.226	6.138.444.541	76.080	5.203.457.625
	CALABRIA	28.463	20.817	716.103.100	16.580	555.090.670
	BASILICATA	10.597	8.532	463.949.250	7.011	373.228.318
	<b>MERIDIONALE</b>	<b>271.566</b>	<b>209.443</b>	<b>12.314.171.800</b>	<b>167.551</b>	<b>10.640.044.258</b>
<b>INSULARE</b>	SICILIA	82.070	62.475	5.450.212.673	51.466	4.862.279.070
	SARDEGNA	27.727	22.781	1.645.406.868	18.086	1.535.832.145
	<b>INSULARE</b>	<b>109.797</b>	<b>85.256</b>	<b>7.095.619.541</b>	<b>69.552</b>	<b>6.398.111.215</b>
<b>Totale Territorio attualizzato</b>		<b>1.280.602</b>	<b>1.083.615</b>	<b>246.725.773.053</b>	<b>912.172</b>	<b>270.571.278.967</b>

*Dati da Statistiche sulle dichiarazioni IRES – modello società di Capitali, Importi espressi in euro*

L'**articolo 7** del disegno di legge di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale detta principi e criteri direttivi specifici su cui basare la revisione dell'imposta sul valore aggiunto.

Il totale delle operazioni attive imponibili dichiarate per l'anno d'imposta 2020 ammonta a 1.896 miliardi di euro.

In particolare, dal documento pubblicato sul sito del Dipartimento delle finanze "Statistiche sulle dichiarazioni fiscali analisi dei dati Iva anno d'imposta 2020", predisposto dalla Direzione studi e ricerche economico fiscali di detto Dipartimento, risulta che le operazioni soggette alle varie aliquote incidono sul totale delle operazioni imponibili nella seguente proporzione: il 68,97% delle operazioni è assoggettato all'aliquota del 22%; il 20,76% all'aliquota del 10%; lo 0,23% all'aliquota del 5%; il 10,04% è assoggettato all'aliquota d'imposta del 4%.

L'intervento di revisione sarà compiuto attraverso tre linee direttrici.

La prima tiene conto della necessità di aggiornare i presupposti dell'imposta per renderli più aderenti all'Unione Europea (**lettera a**). Infatti, l'evoluzione della normativa unionale in tema d'imposta sul valore aggiunto ha reso sempre più urgente un intervento di riordino e di armonizzazione della disciplina nazionale che garantisca il pieno allineamento tra quest'ultima e quella unionale. L'intervento di revisione concerne il presupposto oggettivo (prevedendo, ad esempio, che la cessione del bene non sia definita sul presupposto giuridico, ma sull'effettivo potere di trasferimento del diritto di disporre come proprietario) e il presupposto territoriale (introducendo, ad esempio il concetto di cessioni di beni con trasporto, per i quali la direttiva prevede che il luogo di effettuazione sia lo Stato di partenza).

La seconda linea direttrice (**lettera d**), per rafforzare il funzionamento del mercato e della concorrenza, concerne la necessità di semplificare alcuni dei più importanti istituti dell'IVA, quale la detrazione, in modo che gli stessi risultino più accessibili ai contribuenti, si superino le difficoltà riscontrate in fase applicativa e si realizzi una maggiore armonizzazione fra la disciplina nazionale e quella europea, aspetti fondamentali per garantire la piena neutralità dell'imposta. In particolare,

la revisione della disciplina della detrazione IVA mira a semplificare l'attuale normativa nazionale, in linea con quanto previsto a livello unionale. In modo specifico, è stato inserito il criterio di delega per rivedere l'applicazione del *pro-rata* di detraibilità e la detraibilità dell'imposta relativa ai fabbricati; quest'ultimo, al fine di superare le criticità connesse alla indetraibilità oggettiva dell'imposta assolta in relazione all'acquisto e alla manutenzione di immobili abitativi.

Nel medesimo ambito si colloca anche la revisione delle operazioni esenti (**lettera b**), anche individuando le operazioni per le quali i contribuenti possono optare per l'imponibilità, in linea con i criteri posti dalla normativa dell'Unione europea. 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, conferendo loro maggiore coerenza e organicità.

È prevista, altresì, la revisione della disciplina del Gruppo IVA, che mira a una semplificazione delle condizioni per l'accesso allo stesso (**lettera f**). In sede applicativa, infatti, è emerso che alcuni vincoli posti dalla normativa attuale per l'esercizio della relativa opzione possono ostacolare il ricorso all'istituto.

Ulteriore criterio di delega è costituito dalla razionalizzazione della disciplina IVA relativa agli enti del Terzo settore, anche al fine di semplificare gli adempimenti per le attività di interesse generale (**lettera g**).

Tale principio di delega tiene conto del fatto che le attività commerciali poste in essere dagli Enti del Terzo settore, nonostante la loro peculiare finalità, ricadono nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, anche se, in molti casi, in regime di esenzione IVA. In particolare, le operazioni effettuate dagli enti associativi di particolare rilevanza sociale sono state ricondotte nell'ambito di applicazione dell'Iva dall'articolo 5, commi da 15-*quater* a 15-*sexies*, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, la cui entrata in vigore è stata rinviata al 1° gennaio 2024 dall'articolo 1, comma 683, della legge 30 dicembre 2021, n. 234. Le citate disposizioni sono state adottate al fine di definire la procedura di infrazione 2008/2010, attualmente allo stato di messa in mora complementare (C (2019) 4849 *final* 2019 del 25.7.2019).

Infine, la terza linea direttrice si concentra su una complessiva razionalizzazione della struttura e dei livelli delle aliquote IVA, per tener conto di motivazioni di interesse sociale a vantaggio dei consumatori finali o di finalità di interesse generale (**lettera c**). Tale intervento, che è eletto ad autonomo criterio di delega, si porrà in conformità con la direttiva (UE) 2022/542, che ha inteso aggiornare e ammodernare a livello europeo il sistema delle aliquote IVA, tenendo conto delle evoluzioni del mercato interno e delle istanze di tutela della libera concorrenza.

In tale contesto, si colloca anche l'ulteriore specifico criterio di delega, che prevede una riduzione dell'aliquota IVA per l'importazione e per le cessioni interne di opere d'arte, anch'esso in linea con la Direttiva (UE) 2022/542, che tiene conto del valore specifico e delle caratteristiche che tali beni presentano nel nostro Paese (**lettera e**).

I principi e i criteri direttivi per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto, come delineati nell'illustrato articolo 7, del disegno di legge di delega, mirano a consentire l'ammodernamento e la semplificazione della normativa IVA nazionale, anche dando piena attuazione al principio di

neutralità dell'imposta, in modo da renderla adeguata al mutato contesto economico e favorire la competitività delle imprese.

Tale revisione costituisce un pilastro fondamentale dell'intervento di riforma fiscale, che mira ad adeguare il sistema fiscale nazionale al contesto economico nel quale sono mutati, fra gli altri, con inevitabili ripercussioni anche sulle categorie generali del diritto tributario, le strutture produttive e le modalità degli scambi commerciali fortemente influenzati dalla digitalizzazione.

La revisione della disciplina IVA sulla base dei criteri di delega previsti dall'articolo 7, permetterà, inoltre, di aumentare il grado di coerenza della disciplina nazionale con i principi europei armonizzati per superare i disallineamenti evidenziati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

I principi di delega intervengono nel contesto normativo delineato dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e, in particolare, negli articoli che disciplinano i presupposti dell'imposta, le operazioni esenti, il diritto a detrazione, il Gruppo IVA, la struttura e il livello delle aliquote d'imposta, la disciplina IVA degli enti del Terzo settore.

Il contesto normativo è completato dalla legge 22 aprile 2021, n. 53, c.d. legge di delegazione europea 2019-2020, che delega il Governo ad attuare il recepimento, entro il 31 dicembre 2023, della direttiva (UE) 2020/284 del Consiglio, del 18 febbraio 2020, che modifica la direttiva 2006/112/CE, per quanto riguarda l'introduzione di taluni obblighi per i prestatori di servizi di pagamento ed, entro il 31 dicembre 2024, della direttiva (UE) 2020/285 del Consiglio, del 18 febbraio 2020, che modifica la direttiva 2006/112/CE, per quanto riguarda il regime speciale per le piccole imprese. Inoltre, per quanto riguarda le aliquote IVA, i principi di delega si inseriscono nel nuovo contesto europeo delineato dalla direttiva (UE) 2022/542 del Consiglio, del 5 aprile 2022.

Dall'analisi del quadro normativo vigente, sono emerse criticità per quanto riguarda la necessità di meglio definire i presupposti d'imposta per una maggior certezza del diritto, meglio definire le operazioni esenti, rendere la detrazione maggiormente aderente alla natura delle operazioni attive, rendere più accessibile il ricorso all'istituto del gruppo IVA, operare una rivisitazione delle aliquote, al fine di garantire un trattamento omogeneo per beni e servizi simili e tenendo conto della loro rilevanza sociale, razionalizzare e semplificare la disciplina IVA relativa agli enti del Terzo settore.

**L'articolo 8** prevede, poi, il superamento dell'IRAP, da attuarsi in modo graduale, dando priorità alle società di persone e agli enti associati professionali; in una successiva fase, verrà esteso alle società di capitali; l'abrogazione del tributo risulta circoscritta alle sole attività economiche.

Anche nella fase transitoria del graduale superamento dell'IRAP viene assicurato per tutte le Regioni il rispetto dei principi previsti dall'articolo 2, comma 2, lettera f), vale a dire dei principi e criteri direttivi stabiliti nella legge 5 maggio 2009, n. 42 sul federalismo fiscale, in particolare di quelli di cui all'articolo 2, comma 2, lettera t) e dei principi di manovrabilità e flessibilità dei tributi, di cui agli articoli 7 e 12.

Sulla base dei dati attualmente disponibili, desunti dalle analisi statistiche sulle dichiarazioni fiscali 2021 per l'anno di imposta 2020, la platea dei contribuenti IRAP si compone di circa 3,3 milioni di soggetti, il 39% dei quali sono persone fisiche, che contribuiscono per l'8% all'ammontare dell'imposta netta e il 38% società di capitali ed enti commerciali, con un peso pari all'82% del suddetto ammontare, vale a dire circa 10,5 miliardi su un importo totale di 12,8 miliardi di euro

(IRAP privata). È importante sottolineare che a partire dal periodo d'imposta 2022, l'IRAP non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni.

### IRAP, statistiche per tipologia di contribuenti, anno d'imposta 2020

Tipologia contribuenti	Numero contribuenti	Imposta netta (esclusa attività istituzionale della P.A.)	
		Frequenza	Ammontare
Persone fisiche	1.293.591	681.524	1.046.741
Società di persone	665.783	386.385	1.057.969
Società di capitali ed enti commerciali	1.258.583	643.801	10.457.842
Enti non commerciali	116.803	26.373	227.197
Amministrazioni pubbliche	20.169	437	8.282
<b>TOTALE</b>	<b>3.354.929</b>	<b>1.738.520</b>	<b>12.798.031</b>

*Ammontare e media in migliaia di euro*

Al fine di offrire indicazioni utili per l'attuazione della delega fiscale, si riporta nella tabella che segue una distribuzione territoriale dell'IRAP in cui sono state escluse le statistiche relative alle Persone Fisiche e alle 'Amministrazione Pubbliche'. Dalla tabella risulta che il 56% dei contribuenti è concentrato in cinque regioni, nell'ordine: Lombardia (19,1%), Lazio (11,1%), Veneto (9,3%), Emilia-Romagna (8,5%) e Campania (8,2%), da cui deriva, complessivamente, il 72% dell'ammontare dell'imposta netta.

### IRAP, statistiche per tipologia per regione con esclusione delle persone fisiche e delle Amministrazione Pubbliche, anno d'imposta 2020



Regione di produzione	Numero contribuenti	Imposta netta	
	Frequenza	Frequenza	Ammontare
Piemonte	134.562	75.989	784.576.996
Valle D'aosta	5.006	2.636	17.986.114
Lombardia	390.271	223.039	3.695.432.119
Liguria	50.996	27.287	212.954.378
Trentino Alto Adige (PA Trento)	20.539	11.368	83.021.849
Trentino Alto Adige (PA Bolzano)	23.306	13.701	119.194.582
Veneto	189.624	110.453	1.037.659.982
Friuli-Venezia Giulia	37.066	20.571	237.237.419
Emilia-Romagna	173.828	98.839	1.026.914.543
Toscana	153.696	79.252	652.593.901
Umbria	34.174	16.495	106.611.894
Marche	62.412	32.565	228.073.322
Lazio	226.271	100.454	2.140.545.060
Abruzzo	46.879	20.922	147.725.537
Molise	32.180	16.136	51.115.036
Campania	166.688	77.054	518.154.694
Puglia	78.730	35.121	267.085.154
Basilicata	15.134	6.645	34.734.035
Calabria	41.626	17.817	88.857.278
Sicilia	113.185	48.556	221.436.066
Sardegna	44.996	21.659	71.098.161
<b>TOTALE</b>	<b>2.041.169</b>	<b>1.056.559</b>	<b>11.743.008.120</b>

*Ammontare in migliaia di euro, i dati riportati escludono l'attività istituzionale delle PA, le 'Persone Fisiche' e le 'Amministrazione Pubbliche'.*

In tema di tassazione delle imprese che accedono agli istituti liquidatori previsti dal Codice della Crisi d'impresa di cui al D.Lgs. n. 14 del 2019, **l'articolo 9, comma 1, lettera a), nn. 1 e 3**, ha la finalità di estendere i medesimi criteri di determinazione del reddito previsti per la liquidazione giudiziale e la liquidazione coatta amministrativa agli altri istituti liquidatori del Codice della crisi d'impresa. L'accesso agli istituti del Codice della Crisi, inoltre, garantisce la deducibilità automatica delle perdite per i crediti vantati da imprese terze nei confronti dei soggetti che si avvalgono degli istituti liquidatori e di risanamento, previsti dal Codice della crisi.

Per quanto concerne gli aspetti connessi all'IVA, **l'articolo 9, comma 1, lettera a) n. 2**, al fine di uniformare e rendere coerente la relativa disciplina applicativa, prevede l'estensione del regime di adempimenti attualmente previsto per la liquidazione giudiziale agli istituti liquidatori disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, nonché al concordato preventivo e all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese anche non liquidatori. Per gli istituti citati, alla data di deposito dell'istanza di accesso, si realizza, quindi, un'interruzione del periodo d'imposta in corso e la nascita di un primo autonomo periodo d'imposta, che considera solo le operazioni registrate nella parte di anno solare anteriore all'istanza, e di un secondo che, invece, si riferisce alle operazioni registrate successivamente a quella data.

Con l'**articolo 9, comma 1, lettera a) n. 4)**, invece, si prevede l'introduzione di norme che vadano a disciplinare gli effetti derivanti dall'accesso delle imprese a uno dei predetti istituti, relativamente al rimborso e alla cessione dei crediti d'imposta maturati nel corso delle procedure e alla notifica degli atti impositivi. In particolare, si prevede che, nelle procedure liquidatorie, le operazioni di rimborso e cessione dei crediti d'imposta maturati nel corso delle procedure siano possibili anche prima della chiusura delle procedure, previo accertamento di detti crediti da parte dell'Amministrazione finanziaria. Con riguardo alla notifica degli atti impositivi, al fine di consentire la piena attuazione del diritto di difesa, se ne prevede l'obbligatorietà sia nei riguardi degli organi giudiziari che dell'impresa debitrice (con attribuzione, nelle procedure liquidatorie, della legittimazione processuale agli organi giudiziari, ferma restando, in ogni caso, quella dell'impresa debitrice).

L'**articolo 9, comma 1, lettera a) n. 5)**, prevede 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; nonché di introdurre analoga disciplina per l'istituto dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

L'**articolo 9, comma 1, lettere b) e c)** prevede, inoltre, la revisione della disciplina della società non operative e la razionalizzazione e semplificazione dei criteri di determinazione del reddito d'impresa al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi, fermi restando i principi di inerenza, neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione aziendale e divieto di abuso del diritto, attraverso la revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili e il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici, prevedendo la possibilità di limitare le variazioni in aumento e in diminuzione da apportare alle risultanze del conto economico quali, in particolare, quelle concernenti gli ammortamenti, le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale, le differenze su cambi per i debiti, i crediti in valuta e gli interessi di mora. Resta ferma la possibilità, per alcune fattispecie, di applicare tale allineamento ai soli soggetti che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale dei conti ovvero siano in possesso di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati, che attestino la correttezza degli imponibili dichiarati.

L'**articolo 9, comma 1, lettere d), e) ed f)**, risponde alla necessità di rivedere e razionalizzare gli incentivi fiscali alle imprese e i regimi fiscali di vantaggio – in ragione dell'attuale molteplicità e frammentarietà dei medesimi – nonché di semplificare e razionalizzare i regimi agevolativi previsti in favore dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali e i 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. Sono destinatari delle menzionate misure tutte le imprese, indipendentemente dalla natura giuridica, e gli enti anche se svolgono attività non commerciali.

L'**articolo 9, comma 1, lettera g)**, prevede il completamento e la razionalizzazione delle 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.

L'**articolo 10** prevede i criteri direttivi per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti, diversi dall'IVA.

Tali principi e obiettivi sono rivolti principalmente alla razionalizzazione e semplificazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni e dell'imposta di bollo, nonché di altri tributi collegati.

A tale scopo si prevede la possibilità di:

- accorpate o sopprimere determinate fattispecie imponibili;
- porre in essere una revisione della base imponibile nonché della misura delle imposte anche attraverso una modifica delle aliquote applicabili;
- estendere l'autoliquidazione anche per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro, entrambe attualmente liquidate dagli Uffici finanziari;
- semplificare la disciplina dell'imposta di bollo e dei tributi speciali nell'ottica di una sempre più avanzata dematerializzazione dei documenti e degli atti;
- prevedere un tributo sostitutivo eventualmente in misura fissa, riferito alle formalità da eseguire presso il catasto e i registri immobiliari a seguito di trasferimenti immobiliari a titolo oneroso o gratuito, tenuto conto del fatto che questa pluralità di tributi e presupposti impositivi rende complessa la loro gestione e difficile la loro applicazione da parte dei contribuenti;
- rivedere, 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.

I criteri di delega recati dall'articolo 10 sono rivolti non solo a ridurre una serie di adempimenti a carico dei contribuenti, ma, al contempo, ad eliminare i c.d. micro-tributi, il cui gettito, come più volte evidenziato, può essere del tutto trascurabile per l'erario. Inoltre, viene perseguito l'obiettivo di semplificare le modalità di pagamento dei tributi e di rendere più efficienti i sistemi di riscossione, utilizzando anche strumenti elettronici di pagamento tramite l'implementazione di nuove soluzioni tecnologiche e il potenziamento dei servizi telematici.

L'intervento normativo nel settore della accise e dogane contenuto negli **articoli 11 e 12** nasce, sostanzialmente, dall'esigenza di revisionare e riordinare, anche mediante la modifica, la semplificazione, l'aggiornamento e l'abrogazione di norme attualmente in vigore, sia le disposizioni in materia di accisa, contenute nel testo unico approvato con il decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (TUA), che quelle in materia doganale, contenute nel testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (TULD), approvato con il decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 23 gennaio 1973; ciò anche in relazione all'evoluzione del diritto unionale in tali ambiti.

Con precipuo riferimento alla materia doganale, infatti, il predetto TULD è stato promulgato in un momento storico in cui non era ancora neanche intervenuto il Trattato di Maastricht.

Nelle more della nascita dell'Unione Europea, è stato emanato un primo codice doganale, con Reg. CE del 2 luglio 1993, n. 2454, e più recentemente il Reg. UE, del 9 ottobre n. 952 (di seguito "CDU"), entrato in vigore il 1° maggio 2016, che regola attualmente la disciplina doganale.

Nonostante tali compendi unionali, l'impianto normativo nazionale è rimasto cristallizzato in disposizioni emanate molto tempo prima.

Le modifiche al TULD intervenute nel corso degli ultimi decenni, volte anche a rendere alcuni istituti conformi al sopravvenuto D.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 (recante il "Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo") rappresentano interventi isolati e specifici, inidonei a consegnare un testo normativo compiuto ed adeguato a rispondere alle molteplici esigenze che provengono dall'applicazione delle disposizioni unionali, dalla loro interpretazione da parte della CGUE e dall'evoluzione tecnologica.

Con riguardo a quest'ultimo tema, si rileva che sia il TULD che il testo sull'accertamento doganale presentano disposizioni vetuste rispetto ai nuovi canali di presentazione delle dichiarazioni, alle regole che governano il circuito doganale di controllo e alle nuove frontiere delineate dall'intelligenza artificiale.

In tal senso, l'intervento mira, innanzitutto, a delineare un corpo normativo aggiornato al diritto unionale e ai più rilevanti principi giurisprudenziali enucleati negli ultimi decenni e che ancora non sono stati recepiti in articolati normativi (**comma 1, lett. a**).

Ciò comporta anche il recepimento delle novità introdotte dal processo di digitalizzazione delle procedure delineandone i contenuti e in coerenza con l'articolo 6 del 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 (**comma 1, lett. b**).

Sempre con riguardo ai controlli doganali emerge la necessità di procedere all'aggiornamento o all'abrogazione delle disposizioni attualmente vigenti, in conformità al diritto eurounionale in materia doganale, e di accrescere la qualità degli stessi mediante un miglior coordinamento sia tra le autorità doganali ad esso preposte che tra queste ultime e le altre amministrazioni coinvolte, potenziando lo Sportello unico doganale e dei controlli (**comma 1, lettere a e c**).

Tale intervento non può prescindere anche da una revisione e/o abrogazione di alcuni istituti, quali, le procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e riscossione, previsti dal predetto D.lgs. n. 374 del 1990 (**comma 1, lett. d**).

Nell'ottica della più efficiente collaborazione tra Fisco e contribuente, si intende procedere a una revisione dell'istituto della controversia doganale di cui al Titolo II, Capo IV del TULD, in considerazione della necessità di procedere al suo coordinamento con gli altri rimedi esperibili in sede di accertamento del tributo dovuto (**comma 1, lett. e**).

La finalità dell'intervento va ricercata nell'esigenza di adeguare istituti e procedure alle istanze che provengono dal legislatore unionale garantendo, altresì, un maggior grado di certezza del diritto, evitando la stratificazione di interventi normativi.

Tra le principali criticità in materia di accisa che il predetto intervento normativo mira a risolvere, si evidenziano quelle relative ad alcune agevolazioni, catalogate come sussidi ambientalmente dannosi, che risultano particolarmente impattanti per l'ambiente (**art. 12, comma 1, lettera d**) e

quelle inerenti agli adempimenti amministrativi relativi alla detenzione, vendita e circolazione dei prodotti alcolici sottoposti al regime dell'accisa, da semplificare anche attraverso la progressiva informatizzazione del sistema dei relativi contrassegni di Stato (**art. 12, comma 1, lettera e**); viene, inoltre, affrontata la necessità di revisionare, attualizzandola, la disciplina di applicazione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, sui bitumi di petrolio ed 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 (**art. 12, comma 1, lettera f**).

L'**articolo 13** 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 disposizione è ispirata dalla 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 del gioco incontrollata, indiscriminata e senza regole, nonché di convogliare parte delle risorse verso la fiscalità generale, che 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, quali le esigenze di contrasto del crimine e, più in generale, quelle di tutela dell'ordine pubblico, della fede pubblica dei giocatori e di controllo di un fenomeno che è suscettibile di coinvolgere cospicui flussi 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 a 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 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 e della correlata questione della tutela dei minori e del contrasto del gioco illegale.

Negli ultimi anni il mercato dei giochi ha avuto un notevole sviluppo, sia a livello internazionale sia in ambito nazionale, dovuto al potenziamento degli investimenti e dell'offerta da parte degli operatori del settore, specie attraverso la rete internet e grazie al sempre maggiore interesse manifestato dai consumatori per questa forma di intrattenimento, accentuatasi ancora di più con la pandemia da Covid-19, a causa della chiusura delle sale e dei punti di gioco per parecchi mesi.

In tale panorama, lo Stato italiano ha inteso assumere un ruolo determinante, ritenendo di dover preliminarmente canalizzare le varie forme di gioco e scommessa in circuiti improntati ai principi di trasparenza, della tutela del consumatore e, più in generale, della legalità.

Ancor prima della pandemia, si era già registrato un arresto nell'incremento delle entrate erariali, anche per effetto delle politiche di taluni enti locali, che hanno ridotto l'area del gioco legale, ponendo limiti autorizzatori all'apertura di nuove sale o impedendo la continuazione dell'attività legale da parte degli esercizi già in attività e regolarmente autorizzati.

Peraltro, dai controlli effettuati dalle forze di polizia e dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, è emerso che, negli spazi prima occupati dal gioco legale, sono stati collocati apparecchi che consentono di giocare illegalmente su siti esteri facenti capo a soggetti non identificabili, privi di qualunque forma di controllo effettivo che, naturalmente, esercitano tale illecita attività in evasione completa di imposte e tasse.

Proprio le numerose iniziative di Regioni e Comuni che hanno adottato normative e regolamentazioni in materia di gioco legale, di fatto, hanno provocato – e continuano a provocare - una riduzione dell'offerta pubblica e, quindi, una riduzione delle entrate erariali. Invero, nonostante l'accordo raggiunto tra Governo, regioni ed enti locali, nella Conferenza Unificata del 7 settembre 2017, concernente le caratteristiche dei punti di raccolta del gioco pubblico, le regioni hanno continuato a legiferare in materia, imponendo, rispetto a quanto stabilito nel suddetto Accordo, un aumento delle distanze dai luoghi sensibili, l'ampliamento della tipologia di tali luoghi sensibili, regole di contingentamento del numero di apparecchi da installare all'interno degli esercizi di gioco nonché norme, con effetti a volte retroattivi, tali da rendere molto difficile l'attività legittima di raccolta del gioco pubblico. Analogamente, gli enti locali hanno regolamentato in modo diversificato gli orari di apertura della raccolta del gioco, riducendo, a volte in modo significativo, la finestra temporale minima oggetto del suddetto Accordo. Sono, ormai, centinaia i ricorsi al giudice amministrativo avverso tali regolamentazioni che, oltre ad appesantire il carico della giustizia amministrativa, creano somma incertezza ed instabilità nella gestione delle concessioni pubbliche. Sul territorio nazionale, infatti, la situazione è molto diversificata e tale da impedire possibilità reali di pianificazione e programmazione degli investimenti ove non, addirittura, di ubicazione degli esercizi e degli apparecchi. Tale realtà costituisce uno dei maggiori ostacoli alla elaborazione dei bandi di gara per le concessioni del gioco pubblico.

L'articolo in commento della legge delega intende affrontare molte delle tematiche sopra illustrate, in un'ottica sistemica e tale da produrre un nuovo modello di gioco pubblico, basato su politiche condivise fra i diversi livelli di Governo centrale e territoriale, nel rispetto delle rispettive competenze costituzionalmente stabilite. In definitiva, si intende porre fine ai contrasti normativi tra Stato ed Autonomie locali, fissando regole comuni a livello nazionale, in modo da garantire, comunque, la presenza di punti gioco secondo una distribuzione omogenea sul territorio comunale

evitando la nascita di "zone rosse" e/o l'espulsione dei punti di gioco da intere aree metropolitane (vedi *infra* lett. b), c) e i)). Viene fortemente garantita la tutela dei minori o, comunque, dei soggetti più vulnerabili esposti al gioco patologico (cd. "GAP"), attraverso l'introduzione di regole e strumenti di controllo sempre più efficaci, sia di carattere tecnologico che per quanto concerne le caratteristiche dei punti vendita e dei relativi addetti (vedi *infra* lett. a), e l)).

Ulteriore obiettivo è quello di rafforzare il contrasto delle infiltrazioni della criminalità nel settore dei giochi pubblici attraverso l'estensione dei requisiti soggettivi e di onorabilità necessari per l'esercizio della concessione e della conseguente rilevanza del c.d. "rapporto fiduciario" con lo Stato concedente (vedi *infra* lett. d), e) e f)).

La risoluzione delle problematiche sopra evidenziate implica il superamento della stratificazione della disciplina dei giochi pubblici contenuta in numerose disposizioni legislative, nonché in provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. I numerosi interventi legislativi finalizzati anche a reperire maggiori entrate per la copertura degli oneri recati dalle manovre di finanza pubblica o da esigenze di interventi straordinari (come, ad esempio, nel caso del decreto- legge adottato a seguito dei catastrofici eventi sismici avvenuti in Abruzzo nel 2009) hanno contribuito a progressivi aumenti di imposta, specie per alcune tipologie di gioco, che hanno reso disomogenea la regolamentazione complessiva per l'intero settore.

L'obiettivo della legge delega è, quindi, quello di procedere ad un riordino delle disposizioni normative dell'intero comparto, attraverso l'armonizzazione e il riequilibrio delle aliquote erariali, degli aggi e delle percentuali destinate alle vincite, conferendo, peraltro, certezza anche alle imprese che investono nel settore (vedi *infra* lett. g) e h)). Strumentale al superamento delle problematiche sopra esposte, è la complessiva revisione della disciplina dei controlli e dell'accertamento dei tributi gravanti sui giochi, con particolare attenzione al contrasto alle irregolarità e alle illegalità nel gioco a distanza (notevolmente aumentato nel corso degli ultimi anni anche a causa della situazione pandemica) nonché alla maggiore responsabilizzazione degli Organismi di certificazione e dei produttori e distributori di programmi informatici per la gestione delle attività di gioco e della relativa raccolta. (vedi *infra* lett. m), n) e o)).

Analizzando l'articolato nel dettaglio, l'articolo 13, **comma 2**, prevede che il riordino delle disposizioni in tema di giochi pubblici debba avvenire nel rispetto dei principi e criteri direttivi illustrati di seguito.

Con la **lettera a)** il Governo è delegato ad introdurre misure tecniche e normative finalizzate a garantire una piena tutela dei soggetti maggiormente vulnerabili, nonché a prevenire i fenomeni di disturbi da gioco d'azzardo (DGA) e di gioco minorile, quali: la diminuzione dei limiti di giocata e di vincita; l'obbligo della formazione continua dei gestori e degli esercenti; il rafforzamento dei meccanismi di autoesclusione dal gioco, anche sulla base di un registro nazionale al quale possono iscriversi i soggetti che chiedono di essere esclusi dalla partecipazione in qualsiasi forma ai giochi con vincita in denaro; la previsione di caratteristiche minime che devono possedere le sale e gli altri luoghi in cui si offre gioco; la certificazione di ogni singolo apparecchio, con passaggio graduale, tenendo conto del periodo di ammortamento degli investimenti effettuati, ad apparecchi che consentono il gioco solo da ambiente remoto, facenti parte di sistemi di gioco non alterabili; il divieto di raccogliere gioco su competizioni sportive dilettantistiche riservate esclusivamente a minori di diciotto anni.

Tale criterio ha la finalità di implementare le vigenti misure di contrasto alla potenziale diffusione dei disturbi da gioco d'azzardo e del gioco minorile e, a tal fine, declina interventi relativi ai giocatori, alla rete di vendita e alle modalità di raccolta del gioco, con lo scopo di ottenere un mutamento, in chiave evolutiva, del mercato del gioco lecito. I destinatari diretti sono rappresentati dai soggetti potenzialmente vulnerabili e dai minori d'età, nonché dalla filiera del gioco legale, mentre destinatario indiretto è la collettività generalmente intesa. Tra i destinatari indiretti si possono includere anche le Regioni che hanno competenza esclusiva nella regolamentazione e nella organizzazione di servizi e di attività destinate alla tutela della salute e dei criteri di finanziamento delle Aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere (anche in relazione al controllo di gestione e alla valutazione della qualità delle prestazioni sanitarie nel rispetto dei principi generali fissati dalle leggi dello Stato). Le misure illustrate potrebbero portare ad una diminuzione dei casi di disturbo da gioco patologico sgravando di fatto l'impegno e quindi le risorse che le Regioni destinano al contrasto dei disturbi da gioco d'azzardo.

La **lettera b)** della delega è dedicata alla disciplina di adeguate forme di concertazione tra lo Stato, le Regioni e gli enti locali in ordine alla pianificazione della dislocazione territoriale dei luoghi fisici di offerta di gioco, nonché del conseguente procedimento di abilitazione all'erogazione della relativa offerta dei soggetti che, attraverso apposite selezioni, ne risultano responsabili, al fine di consentire agli investitori la prevedibilità nel tempo della dislocazione dei predetti luoghi sull'intero territorio nazionale e la loro predeterminata distanza da luoghi sensibili uniformemente individuati. Tale criterio ha la finalità di superare l'attuale stratificazione di discipline nazionali e locali in merito all'ubicazione degli esercizi commerciali della rete di vendita del gioco legale. I destinatari diretti sono individuabili nelle Amministrazioni locali e negli imprenditori; anche in questo caso destinataria indiretta è la collettività, generalmente intesa. In tal senso la lettera a) della norma opera in sinergia con la precedente lettera b).

La **lettera c)** affronta il tema del riordino delle reti di raccolta del gioco sia a distanza sia in luoghi fisici, al fine della razionalizzazione territoriale e numerica dei luoghi fisici di offerta di gioco secondo criteri di specializzazione e progressiva concentrazione della raccolta del gioco in ambienti sicuri e controllati, con contestuale identificazione dei parametri soggettivi e oggettivi di relativa sicurezza e controllo. È inserita la previsione che le reti dei concessionari della raccolta del gioco a distanza possano, sotto la loro diretta responsabilità, includere luoghi fisici per la erogazione di servizi esclusivamente accessori, esclusi in ogni caso l'offerta stessa del gioco a distanza ovvero il pagamento delle relative vincite.

Tale criterio ha la finalità di intervenire sulla rete di vendita del gioco legale, anche al fine di eliminare le distorsioni che hanno affievolito la distinzione tra la rete del gioco a distanza e la rete di raccolta "fisica" del gioco legale, con conseguente violazione dei relativi parametri normativi e concessori. I destinatari diretti sono individuabili nelle Amministrazioni locali e negli imprenditori; quelli indiretti sono i giocatori e i titolari degli esercizi commerciali attualmente legati a concessionari del gioco a distanza da vincoli commerciali.

Con la **lettera d)** vengono poste le basi per più penetranti limitazioni della libertà di iniziativa economica che rispondono alla protezione degli interessi generali menzionati nel comma 77 dell'art. 1 della legge n. 220 del 2010 ("migliore efficienza ed efficacia dell'azione di contrasto della



diffusione del gioco irregolare o illegale in Italia, della tutela dei consumatori, in particolare minori di età, dell'ordine pubblico, della lotta contro il gioco minorile e le infiltrazioni della criminalità organizzata nel settore dei giochi"); i giudici costituzionali (v. sentenza 10 marzo 2015, n. 56) hanno già rilevato che, per il raggiungimento di quell'obiettivo di protezione, sono funzionali elevati requisiti di onorabilità, di affidabilità e di solidità economico-finanziaria dei concessionari, in considerazione del rilevante valore economico delle attività connesse con il gioco e della conseguente necessità di prevenirne l'esercizio in maniera fraudolenta o per fini criminali. La delega contenuta alla lettera d), in particolare, è coerente con un primo allargamento della platea dei soggetti da sottoporre a controllo già disposto dal comma 25, dell'articolo 24 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, che applica il divieto di partecipazione a gare e di rilascio o di rinnovo di concessioni in materia di giochi pubblici anche al soggetto partecipato in misura superiore al 2 per cento del capitale o patrimonio da persone fisiche condannate, imputate o indagate, per taluni delitti contro l'ordine pubblico e contro il patrimonio.

Per meglio comprendere la consistenza dei problemi che il provvedimento intende affrontare si rinvia alla relazione finale, di recente diffusione, sull'attività svolta durante la passata legislatura dalla "Commissione parlamentare d'inchiesta sul fenomeno delle mafie e sulle altre associazioni criminali, anche straniere"; nella sezione «Influenza e controllo criminali sulle attività connesse al gioco nelle sue varie forme», si giunge espressamente alla seguente conclusione: *"Andrebbero, inoltre, disciplinati con maggiore puntualità e rigore i requisiti necessari per ricoprire qualsivoglia carica sociale nelle imprese che compongono la « filiera »"*.

In particolare, quanto alle implicazioni sui destinatari diretti e indiretti la suddetta relazione precisa che *"Il Comitato ha raccolto nelle varie audizioni la disponibilità degli esponenti delle categorie economiche coinvolte a potenziare i requisiti, nel comune interesse di rinforzare le garanzie per i cittadini ed il contrasto alla criminalità. Contrariamente al passato, dove il sentimento prevalente era quello di negare l'esistenza di infiltrazioni mafiose in modo da non subire danni di immagine, oggi il settore privato appare più consapevole del fatto che riconoscere la realtà e contribuire con le istituzioni ad individuare possibili soluzioni è un fattore essenziale per poter confermare l'attuale assetto del mercato basato sul regime concessorio"*.

Inoltre, con la lettera d), il Legislatore pone le basi per l'individuazione di limiti massimi di concentrazione, per ciascun concessionario e relativi soggetti proprietari o controllanti, della gestione di luoghi fisici di offerta di gioco; nell'esercizio di quella delega potrà darsi maggiore effettività all'art. 101 TFUE che prevede il divieto di intese il cui oggetto e/o effetto è di eliminare, ridurre o falsare la concorrenza e all'art. 102 TFUE che prevede il divieto di sfruttamento abusivo di una posizione dominante e alla normativa nazionale in materia di abuso della posizione dominante e di abuso di dipendenza economica, che abbia rilevanza per la tutela della concorrenza e del mercato (art. 3 della legge 287/90 e art. 11, legge 57/2001).

Poiché ciò che può ridurre o falsare la concorrenza è la disponibilità di bacini di liquidità finanziaria che spesso sono frutto di attività illecita, anche in tal caso - per meglio comprendere la consistenza dei problemi che si intendono affrontare - si rinvia alla relazione della richiamata Commissione parlamentare d'inchiesta. Tra i reati connessi al settore del gioco viene individuato specificamente

il riciclaggio e l'impiego di denaro di provenienza illecita (art. 648-bis c.p.): l'individuazione di limiti massimi di concentrazione può evidentemente rappresentare un ulteriore argine all'acquisizione e alla gestione di società con i proventi illeciti da parte della criminalità organizzata.

La previsione di cui alla **lettera e)** delega il Governo a porre in essere ulteriori iniziative volte a conferire maggiore efficacia al contrasto del gioco illegale e delle infiltrazioni delle organizzazioni criminali nell'attività di offerta e di raccolta delle diverse tipologie di gioco, estendendo la disciplina in materia di trasparenza e di requisiti soggettivi e di onorabilità a tutti i soggetti, costituiti in qualsiasi forma organizzativa, anche societaria, che partecipano alle filiere dell'offerta attivate dalle società concessionarie dei giochi pubblici, integrando, ove necessario, le discipline settoriali esistenti.

Tale principio ha la finalità di implementare il contrasto al gioco illegale e alle infiltrazioni delle organizzazioni criminali ampliando la platea dei soggetti a cui è richiesto il possesso di specifici requisiti oggettivi e soggettivi. I destinatari diretti sono individuabili in tutti i soggetti della filiera del gioco legale; quelli indiretti sono i giocatori e, in generale, la collettività. Il gioco illegale, oltre a non consentire il controllo anche in termini di protezione dei soggetti più vulnerabili, rappresenta anche una perdita per le casse dello Stato alimentando un circuito parallelo spesso riconducibile ad affari criminali.

La **lettera f)**, in coerenza con le finalità poste a fondamento degli interventi previsti dalla lettera e), pone un particolare *focus* sulla previsione di una disciplina comune e coordinata per la gestione dei casi di "crisi" del rapporto concessorio che danno luogo alla perdita del c.d. "rapporto fiduciario" tra l'Amministrazione e l'operatore di gioco con l'estinzione, per revoca o decadenza, del rapporto concessorio-autorizzatorio.

Tale criterio ha la finalità di intervenire sul rapporto concessorio, implementando la disciplina delle situazioni in cui si verificano criticità tali da comportare la revoca o la decadenza dello stesso. I destinatari diretti sono individuabili in tutti i soggetti che fanno parte della filiera del gioco legale e, in particolare, i lavoratori del comparto; in tal senso si vuole ricordare che il settore del gioco legale rappresenta un vero e proprio settore industriale con un indotto e una forza lavoro che deve essere tutelata nella stessa misura degli altri comparti industriali. Tra i destinatari indiretti si annoverano i giocatori e, in generale, la collettività.

Con la **lettera g)** è inserito nella delega il principio della riserva alla legge ordinaria o agli atti aventi forza di legge ordinaria, nel rispetto dell'articolo 23 della Costituzione, delle materie riguardanti le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e la misura massima dell'imposta. È inoltre previsto il riparto tra fonte regolamentare e amministrativa generale della disciplina dei singoli giochi e delle condizioni generali di gioco, nonché delle relative regole tecniche, anche di infrastruttura. Viene, inoltre prevista la definizione del contenuto minimo dei contratti fra concessionari e loro punti di offerta del gioco, da sottoporre a preventiva approvazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Tale principio ha la finalità di intervenire sulle fonti di disciplina del gioco legale, specificandone il rango in relazione alle diverse materie. I destinatari diretti sono individuabili in tutti i soggetti della filiera del gioco legale; quelli indiretti sono i giocatori e, in generale, la collettività.

Con la **lettera h)** il legislatore pone le basi per una complessiva riforma delle imposte in materia di gioco pubblico. Il gioco pubblico ha prodotto un gettito erariale nel 2022 superiore agli 11 miliardi di euro derivante per oltre il 50% dal settore della raccolta del gioco tramite apparecchi da intrattenimento di cui all'articolo 110, comma 6 del TULPS e per quasi il 30% dal settore dei giochi numerici.

Attualmente in materia di gioco pubblico sono previste discipline tributarie molto diversificate: la raccolta del gioco tramite apparecchi da intrattenimento è sottoposta al prelievo erariale unico, le scommesse sia fisiche che *on line* all'imposta unica, gli apparecchi da intrattenimento senza vincita in denaro all'imposta sugli intrattenimenti. Si tratta di imposte che hanno diverse aliquote, diverse basi imponibili, diversi "*payout*". I giochi, inoltre, prevedono percentuali di aggio e di compensi diversi per i concessionari.

L'obiettivo della legge delega è procedere ad un riordino delle disposizioni normative, ad un'armonizzazione e ad un riequilibrio delle aliquote erariali, degli aggi e delle percentuali destinate alle vincite.

Dovendo garantire, quantomeno, l'invarianza di gettito, si dovrà operare contemporaneamente sui diversi ambiti, intervenendo su tutte le componenti tributarie e riequilibrando il carico impositivo fra i diversi giochi in modo complessivo.

Viene, inoltre, fissato il principio della certezza del prelievo fiscale, garantendo, per l'intera durata delle concessioni, una pressione fiscale definita e proporzionata agli investimenti effettuati. Fra gli investimenti il legislatore sottolinea, in particolare, quelli sulla sicurezza del gioco.

Il principio della certezza del prelievo fiscale per un periodo di tempo molto ampio, quale è il periodo di concessione (9 anni), dovrà naturalmente temperarsi con le esigenze di gettito erariale e con le vicende contabili della vita euro-unionale.

Tale principio ha la finalità di armonizzare e riequilibrare le aliquote erariali, gli aggi e le percentuali destinate alle vincite anche al fine di rispettare il principio della certezza del prelievo fiscale. I destinatari diretti sono individuabili in tutti i soggetti della filiera del gioco legale; quelli indiretti sono i giocatori e, in generale, la collettività.

Con la **lettera i)** il Governo è delegato a definire regole trasparenti e uniformi per l'intero territorio nazionale in materia di titoli abilitativi all'esercizio dell'offerta di gioco, di autorizzazioni e di controlli, garantendo per i comuni forme di partecipazione alla pianificazione e autorizzazione dell'offerta fisica di gioco che tenga conto di parametri di distanza da luoghi sensibili validi per l'intero territorio nazionale, della dislocazione locale di sale da gioco e di punti di vendita in cui si esercita come attività principale l'offerta di scommesse su eventi sportivi e non sportivi, nonché in materia di installazione degli apparecchi idonei per il gioco lecito di cui all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), del regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, e successive modificazioni, comunque con riserva allo Stato della definizione delle regole necessarie per esigenze di ordine e sicurezza pubblica, assicurando la salvaguardia delle discipline regolatorie nel frattempo emanate a livello locale compatibili con i principi delle norme di attuazione della presente lettera.

L'evoluzione tecnico-informativa che ha caratterizzato il settore dei giochi pubblici, sia in termini di nuove formule di gioco che di strumenti *software* e *hardware* utilizzati, ha richiesto una progressiva

specializzazione degli operatori di gioco, rendendo i soggetti impiegati nel settore caratterizzati da una sempre più specifica professionalità.

Tale principio ha la finalità di armonizzare e riequilibrare, a livello nazionale, la disciplina relativa ai titoli abilitativi richiesti per la raccolta del gioco legale e ai controlli. I destinatari diretti sono individuabili in tutti i soggetti della filiera del gioco legale; quelli indiretti sono i giocatori e, in generale, la collettività.

In ragione di ciò, la norma prevede per la prima volta, alla **lettera l)**, una specifica abilitazione professionale, valida per tutti i prodotti di gioco e necessaria per l'esercizio di raccolta. Tale previsione garantisce una maggiore qualità nella distribuzione dei giochi e nell'esercizio delle attività di raccolta con positivi effetti tanto per lo Stato in termini di miglior governo del settore, che dei cittadini in termini di maggiore qualità del servizio.

Tale principio, si collega alla precedente lettera i) e ha la finalità di intervenire sulla disciplina delle abilitazioni delineandone una nuova per la raccolta di tutte le tipologie di gioco. I destinatari diretti sono individuabili in tutti i soggetti della filiera del gioco legale; quelli indiretti sono i giocatori e, in generale, la collettività.

Con le proposte della **lettera m)**, il legislatore rinnova l'esigenza di procedere ad una complessiva revisione della disciplina dei controlli e dell'accertamento dei tributi gravanti sui giochi.

Per la sola Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, il settore, nel solo 2022, ha dato luogo a poco meno di 30.000 controlli di cui circa 13.000 volti al contrasto del gioco minorile con un indice di presidio complessivo della rete fisica pari al 22 per cento. La revisione dovrà comportare un miglioramento qualitativo nelle azioni da intraprendere che dovranno essere realizzate sulla base delle evoluzioni, sempre più tecnologiche, del mercato. Il disegno del legislatore, quindi, comporterà un miglior contrasto sotto l'aspetto qualitativo a forme di evasione o elusione fiscale sia in fase preventiva che repressiva con una necessaria crescita quali e quantitativa delle strutture deputate a tali attività. La norma prevede un riordino delle sanzioni amministrative e penali anche con riferimento alla gestione del rapporto concessorio. L'attenzione si focalizza, in particolare, su scenari di contrasto alle irregolarità e illegalità del gioco a distanza che, sviluppatosi nel corso degli ultimi anni anche a causa della situazione pandemica, necessita di forme di dissuasione più stringenti e cogenti.

Tale criterio ha la finalità di intervenire sulla disciplina dell'accertamento dei tributi da gioco e dei correlati controlli. I destinatari diretti sono individuabili in tutti i soggetti della filiera del gioco legale; quelli indiretti sono i giocatori e, in generale, la collettività.

Con la **lettera n)**, il legislatore richiede di procedere, secondo criteri di maggiore rigore, specificità e trasparenza, al riordino dei rapporti intercorrenti tra il regolatore e gli organismi di certificazione degli apparecchi da intrattenimento e divertimento. Il maggior rigore anche nei rapporti convenzionali con gli organismi si rende necessario attesi i riscontri dei controlli effettuati nel settore sia dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli sia da altri Enti e Società che hanno sviluppato le azioni di contrasto alle irregolarità specifiche del comparto.

La regolamentazione dovrà estendersi anche a soggetti della filiera del gioco che, pur rivestendo un ruolo primario, erano esclusi dalla formalizzazione di rapporti con il regolatore. La norma prevede, pertanto, la disciplina degli obblighi, delle responsabilità e delle garanzie, in particolare

patrimoniali, da parte dei produttori, distributori di programmi informatici per la gestione delle attività di gioco e della relativa raccolta

Tale principio ha la finalità di intervenire sulla disciplina relativa agli organismi di certificazione degli apparecchi da intrattenimento e divertimento, al fine di ovviare alle criticità rilevate in sede di controllo. I destinatari diretti sono individuabili in tutti i soggetti della filiera del gioco legale raccolto mediante detti apparecchi; quelli indiretti sono i giocatori e, in generale, la collettività.

Con la **lettera o)**, il legislatore, per evitare duplicazioni di attività e rispettare anche le generali norme previste a garanzia del contribuente, prevede che il Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli proponga al Ministro dell'economia e delle finanze piani annuali di controlli. I piani emanati con decreto dal Ministro hanno lo scopo di reprimere le pratiche del gioco svolte in qualunque forma con modalità non conformi all'assetto regolatorio statale per le pratiche lecite del gioco.

Tale criterio la finalità di intervenire sulla disciplina relativa ai controlli e, in particolare, alla loro programmazione. I destinatari diretti sono individuabili in tutti i soggetti della filiera del gioco legale; quelli indiretti sono i giocatori e, in generale, la collettività.

La **lettera p)** è dedicata alla previsione di una relazione alle Camere sul settore del gioco pubblico, presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze entro il 31 dicembre di ogni anno, contenente tra l'altro i dati sullo stato delle concessioni, sui volumi della raccolta, sui risultati economici della gestione e sui progressi in materia di tutela dei consumatori di giochi e della legalità.

Tale principio ha la finalità di comunicare al Parlamento lo stato del gioco pubblico e i risultati ottenuti nel corso dell'anno. Il destinatario diretto è il Parlamento che può così acquisire ogni utile informazione sullo stato del gioco pubblico; quello indiretto è la collettività.

L'**articolo 14** detta i criteri ed i principi per la revisione generale degli adempimenti tributari e mira a realizzare un significativo intervento di semplificazione e riorganizzazione, considerato che l'attuale quadro normativo è caratterizzato da un elevato livello di complessità e disomogeneità.

Come noto, con la riforma degli anni settanta, è stato introdotto il principio dell'autoliquidazione: il contribuente procede autonomamente alla liquidazione dell'imposta, partecipando, così, alla creazione di un sistema basato sull'adempimento spontaneo. L'autoliquidazione, nel tempo, è stata allargata a quasi tutti i settori impositivi, ultimo quello dell'imposta di registro. Prima della riforma, la dichiarazione e il versamento delle imposte sui redditi si articolavano nelle seguenti fasi: compilazione e presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, liquidazione dell'imposta da parte dell'ufficio, versamento dell'imposta. Dopo la riforma, le fasi degli adempimenti tributari legati alla dichiarazione dei redditi sono state così modificate: compilazione della dichiarazione da parte del contribuente con autoliquidazione dell'imposta, versamento dell'imposta autoliquidata, presentazione della dichiarazione. L'intento meritorio di coinvolgere il contribuente nell'attuazione della norma tributaria non sempre è coinciso con disposizioni normative che offrissero strumenti chiari e utili all'autoliquidazione dell'imposta stessa.

In tale contesto, la legge delega (articolo 14, **comma 1, lettera a)** mira a razionalizzare gli obblighi dichiarativi, evitando la proliferazione di adempimenti tributari durante tutto l'anno solare. A tal

fine, la norma promuove ed incentiva l'utilizzo di nuove tecnologie, che consentano di addivenire ad un significativo alleggerimento degli impegni fiscali a carico della collettività.

L'intervento normativo mira, quindi, a evitare un "calendario fiscale" eccessivamente frammentato, di difficile gestione per i cittadini e gravoso in termini operativi ed economici sull'attività di professionisti ed imprese. Solo a titolo esemplificativo, si consideri che:

- i lavoratori dipendenti e i pensionati sono tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi modello 730, sia precompilato sia ordinario, entro la scadenza del 30 settembre;
- il modello Redditi PF va presentato entro il 30 giugno 2023 se la presentazione viene effettuata in forma cartacea tramite un ufficio postale ed entro il 30 novembre 2023 se la presentazione viene effettuata in modalità telematica, direttamente dal contribuente oppure da un intermediario abilitato;
- i sostituti d'imposta devono presentare la Certificazione Unica entro la scadenza del 16 marzo. Per gli autonomi e per le altre certificazioni che contengono esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili tramite la dichiarazione dei redditi precompilata la scadenza è al 31 ottobre 2023;
- la stessa scadenza del 31 ottobre 2023 è prevista per il Modello 770, utilizzato dai sostituti d'imposta per comunicare all'Agenzia delle entrate i dati delle ritenute operate nel periodo d'imposta di riferimento;
- per quanto riguarda le scadenze relative al versamento delle imposte sui redditi, la scadenza ordinaria di saldo e primo acconto è quella del 30 giugno, la scadenza della seconda (o unica rata) di acconto è invece il 30 novembre;
- entro il giorno 16 di ogni mese i datori di lavoro devono procedere al versamento IRPEF sulle ritenute alla fonte;
- il modello IVA annuale relativo all'anno d'imposta 2022, può essere presentato entro il 2 maggio 2023;
- i contribuenti con liquidazione IVA mensile devono versare l'imposta entro il giorno 16 di ogni mese, mentre quelli con liquidazione trimestrale il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre (per i primi tre trimestri) e in sede di conguaglio annuale, entro il 16 marzo dell'anno successivo, per il versamento relativo all'ultimo trimestre;
- per la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (LIPE), il termine di invio è stabilito alla fine del secondo mese successivo al trimestre di riferimento (31 maggio, 30 settembre, 30 novembre e 28 febbraio);
- la trasmissione dei dati delle spese sanitarie del 2023 al Sistema TS va effettuata entro il 30 settembre 2023, per le spese sostenute nel primo semestre 2023, ed entro il 31 gennaio 2024 per le spese sostenute nel secondo semestre 2023.

Per altro e diverso aspetto, indica la razionalizzazione dei termini dichiarativi e di versamento (articolo 14, **comma 1, lettera b**). Sotto tale profilo, particolare attenzione deve essere prestata agli adempimenti con scadenza nel mese di agosto, in modo da non gravare i contribuenti di un carico eccessivo di obblighi fiscali durante tutto il periodo estivo. Per la medesima finalità, viene introdotta, quale misura di alleggerimento degli oneri fiscali, la sospensione, nei mesi di agosto e dicembre, di

ogni anno degli invii di comunicazioni e richieste da parte dell'amministrazione finanziaria (articolo 14, comma 1, **lettera i**).

Inoltre, viene esclusa la decadenza dai benefici fiscali in caso di inadempimenti formali o di minore gravità (articolo 14, **comma 1, lettera c**).

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)**, dell'articolo 14, invita il Governo a predisporre le misure affinché i contribuenti siano nelle condizioni di avere sempre a disposizione 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.

Il decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, noto come "*decreto semplificazioni*", ha introdotto per la prima volta la dichiarazione dei redditi precompilata. Questa innovazione, estesa nel 2023 anche alle partite Iva, ha rappresentato un'opportunità di semplificazione degli adempimenti fiscali. Con la **lettera e)** dell'articolo 14, il legislatore ha delegato il Governo a estendere l'utilizzo della dichiarazione precompilata attraverso l'implementazione 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 sono rappresentate dalla **lettera f) e g)** dell'articolo 14. La prima pone particolare attenzione alla semplificazione ed 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 continuità con gli obiettivi di cui alle lettere precedenti, in un'ottica di miglioramento degli strumenti tecnologici di contrasto all'evasione, la legge 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 (articolo 14, comma 1, **lettera h**). Ciò risulterà particolarmente utile al fine di individuare gli immobili attualmente non censiti e abusivi.

Gli uffici dell'amministrazione finanziaria si sono trovati negli ultimi anni a dover gestire un ingente carico di lavoro dovuto al considerevole aumento delle istanze di interpello e dei relativi procedimenti. La **lettera l)**, al fine di alleviare tali incombenze, attribuisce al Governo il compito di estendere la disciplina della sospensione feriale 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) e a quella di reclamo/mediazione (di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546).

Da ultimo, tenuto conto della differenza attualmente esistente tra tassi debitori e creditori e della frammentarietà della disciplina in materia di interessi, la disposizione con la **lettera m)** il Governo è delegato a individuare principi e criteri direttivi che ne consentano l'armonizzazione.

Considerate la peculiare struttura impositiva dell'accisa e la specificità della normativa in materia doganale, l'**articolo 14 comma 2** prevede esplicite eccezioni ai principi e criteri direttivi delineati nel comma 1, con particolare riguardo ai procedimenti e agli adempimenti posti, rispettivamente, in capo all'Amministrazione finanziaria e ai contribuenti.

Si prevedono, infatti, principi e criteri direttivi specifici per la revisione degli adempimenti in materia, quali la revisione del sistema generale delle cauzioni per il pagamento dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi e l'introduzione di un sistema di qualificazione dei soggetti obbligati al pagamento dei predetti tributi, basato sull'individuazione di specifici livelli di affidabilità e solvibilità per la concessione, ai medesimi soggetti, di benefici in termini di snellimento degli adempimenti amministrativi e di esonero, anche parziale, dall'obbligo della prestazione delle predette cauzioni nonché la revisione delle procedure amministrative per la gestione della rete di vendita dei prodotti del tabacco e dei prodotti di cui agli articoli 62-*quater* e 62-*quater.1* del testo unico approvato con il decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.

In relazione alla revisione del sistema delle cauzioni, va posto in evidenza che le disposizioni attualmente in vigore dispongono che, nei settori dei prodotti energetici e delle bevande alcoliche, l'esercente il deposito fiscale, soggetto obbligato d'accisa, sia tenuto all'obbligo di prestare la cauzione sul deposito, la quale deve garantire, unitariamente, l'Amministrazione sia per eventuali ammanchi dei prodotti in giacenza che per la mancata corresponsione dell'imposta sui prodotti immessi in consumo.

L'importo della predetta garanzia è commisurato in via ordinaria al 10% dell'imposta che grava sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nell'impianto in ragione della capacità dei serbatoi utilizzati (percentuale che si riduce all'1% per alcuni opifici operanti nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche), fermo restando che, ricorrendone i presupposti, la cauzione non può essere inferiore all'ammontare dell'imposta mediamente pagata alle prescritte scadenze.

In sostanza, la regola base si fonda, a fini di tutela dell'interesse fiscale, sul dato tecnico legato ai volumi massimi di prodotto che possono essere stoccati nel deposito (calcolo della garanzia secondo la capacità di stoccaggio), mentre il criterio integrativo pone in rilievo i dati gestionali che riflettono l'operatività del deposito fiscale ossia i volumi di prodotti movimentati ed immessi in consumo.

Nel settore dell'accisa sul gas naturale e dell'energia elettrica, non essendo contemplato l'istituto del deposito fiscale, la cauzione è volta a garantire esclusivamente la corresponsione dell'accisa, ed è pari ad un dodicesimo dell'imposta annua che si presume dovuta dal soggetto obbligato.

Le disposizioni in vigore non consentono evidentemente di modulare gli adempimenti e l'importo della cauzione sulla base di una specifica qualificazione del soggetto obbligato che lo identifichi come affidabile nei confronti dell'Amministrazione finanziaria sussistendo predeterminate condizioni adeguatamente comprovate, che permetterebbero di certificarne uno *status* privilegiato.

Il riconoscimento del predetto *status* dovrebbe condurre a semplificare, inoltre, il riconoscimento dell'esonero dall'obbligo di prestare cauzione, anche in forma illimitata, che la disciplina attuale ammette per le ditte affidabili e di notoria solvibilità. Tali caratteri vengono attualmente riscontrati dall'esame del bilancio e dalle relazioni che lo accompagnano in modo da ricavarne gli indici economico-finanziari necessari per una valutazione più completa della gestione aziendale.



L'**articolo 15** intende operare una riforma complessiva del procedimento di accertamento. Infatti, nonostante i progressi compiuti anche grazie ad una maggiore digitalizzazione, la procedura di accertamento rimane ancora di notevole complessità, imponendo, talvolta, ai contribuenti oneri amministrativi e non pochi disagi, anche sotto il profilo della riservatezza e dell'accesso.

Si pensi, ai casi in cui, a seguito di una verifica dell'ispettorato del lavoro, sia necessario anche un controllo fiscale e contributivo nei confronti del contribuente: in tali ipotesi il soggetto accertato è sottoposto a tre diversi procedimenti che si concluderanno con tre diverse determinazioni e che richiederanno lo svolgimento di tre diverse attività istruttorie.

Inoltre, nonostante i notevoli passi in avanti compiuti in questi anni, in alcuni casi l'inizio dell'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione comporta l'onere di produrre numerosa documentazione che, in alcuni casi, potrebbe essere già rinvenuta dall'Amministrazione stessa attraverso un più sofisticato ed efficiente utilizzo delle banche dati e della loro interoperabilità.

La legge delega intende semplificare l'intera procedura di accertamento, attraverso un utilizzo significativo delle tecnologie digitali (**articolo 15, comma 1, lettera a**), anche supportate dall'intelligenza artificiale, al fine di ottenere, attraverso la piena interoperabilità tra le banche dati, la disponibilità delle informazioni rilevanti e garantirne il tempestivo utilizzo per:

- realizzare interventi volti a prevenire gli errori dei contribuenti e i conseguenti accertamenti;
- operare azioni mirate, idonee a circoscrivere l'attività di controllo nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale, con minore impatto su cittadini e imprese, anche in termini di oneri amministrativi;
- perseguire la riduzione dei fenomeni di evasione e di elusione fiscale massimizzando i livelli di adempimento spontaneo dei contribuenti (**articolo 15, comma 1, lettera e**).

Si intende, quindi, utilizzare la tecnologia sia per ridurre gli adempimenti a carico dei contribuenti se sottoposti a controllo (a titolo esemplificativo si ricorda che la tecnologia consente di ottenere informazioni senza dover far gravare sul contribuente l'onere di depositare i relativi documenti) sia per indirizzare l'azione dell'Amministrazione finanziaria nei confronti delle condotte realmente evasive ed elusive.

Ciò nonostante, è necessario porre in evidenza le problematiche in materia di *privacy* che possono emergere nell'utilizzo delle tecnologie digitali. In questi anni, per esempio con riferimento alla fatturazione elettronica, non sono mancate interlocuzioni tra Amministrazione finanziaria e Garante della *privacy* allo scopo di trovare un giusto punto di equilibrio tra i beni giuridici sottesi, ossia quello della riservatezza, da una parte, e la lotta all'evasione fiscale, dall'altra.

Al fine di affrontare in modo compiuto tali problematiche la legge delega attribuisce al legislatore delegato il compito di razionalizzare e riordinare le disposizioni in materia di attività di analisi del rischio, nel rispetto della normativa in materia di tutela della riservatezza e accesso, evitando pregiudizi alle garanzie dei contribuenti (**articolo 15, comma 1, lettera c**).

A ciò si aggiunga che, in taluni casi, si assiste ad una molteplicità di attività istruttorie, ognuna compiuta dalle rispettive amministrazioni di riferimento, in relazione a fattispecie che potrebbero essere analizzate in modo unitario dagli enti a cui è attribuita l'attività di controllo. Per minimizzare

gli impatti nei confronti dei contribuenti e delle loro attività economiche, la legge delega attribuisce al legislatore delegato il compito di introdurre, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, specifiche forme di cooperazione tra le amministrazioni, nazionali e internazionali, che effettuano attività di controllo sul corretto adempimento degli obblighi in materia tributaria e previdenziale (**articolo 15, comma 1, lettera d**).

Determinante è, poi, il dialogo tra fisco e cittadini: in continuità con quanto previsto dall'articolo 4, **l'articolo 15, comma 1, lettera b**) dispone di **applicare in via generalizzata** il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:

- disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;
- termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;
- obbligo da parte dell'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente;
- estensione del livello di maggior tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000.

Da ultimo, in un piano di riforma del procedimento di accertamento, appare fondamentale potenziare quegli istituti che si sono già dimostrati efficaci a prevenire *ex ante* l'evasione fiscale (**articolo 15, comma 1, lettera f**).

A tal fine, un istituto che ha mostrato successo (anche se poco utilizzato) è il c.d. "adempimento collaborativo", introdotto dal decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, che rappresenta un superamento del modello tradizionale di interazione tra Fisco e contribuenti, fondato sull'approccio al controllo *ex post* e sul principio del cd. «*command-and-control*». I benefici che derivano da tale istituto sono infatti tangibili non solo nella prospettiva dei contribuenti (in termini di innalzamento del livello di fiducia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e di accrescimento della propensione ad adottare comportamenti trasparenti e collaborativi) ma anche dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria, la cui azione ne guadagna sotto il profilo dell'efficienza e dell'efficacia. Si tratta di un modello di interazione fondato su trasparenza e certezza. La trasparenza si realizza con la piena *disclosure* dei fatti aziendali da parte dei partecipanti al programma, l'interlocuzione costante con l'Agenzia e l'implementazione di un sistema di *tax control framework*, che consenta all'impresa di gestire, in modo consapevole, la variabile fiscale e di comunicare all'Amministrazione finanziaria le situazioni suscettibili di generare rischi in questo ambito. La certezza è quella che assicura l'Agenzia delle entrate offrendo risposte chiare, argomentate e che aiutino concretamente ad avere contezza della variabile fiscale, al fine di orientare e rendere consapevoli le imprese rispetto alle decisioni e alle strategie imprenditoriali che saranno assunte.

La legge delega attribuisce al legislatore delegato il compito di potenziare tale istituto, in primo luogo, riducendo progressivamente la soglia di accesso allo stesso, anche con la possibilità di ammettere contribuenti che, pur non avendone i requisiti di ammissibilità, appartengano a un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto abbia detti e sempre che il gruppo stesso adotti

un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, coordinato in modo unitario per tutte le società del gruppo; in secondo luogo, introducendo 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 imposta precedenti all'ammissione al regime.

Nella logica di rafforzamento del dialogo tra contribuente e amministrazione finanziaria la norma intende, altresì, 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'interlocazione preventiva rispetto alla notifica di un parere negativo. Sempre nell'ambito dell'istituto dell'adempimento collaborativo, la disposizione ha lo scopo di semplificare le modalità di regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dall'Agenzia che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi. Nella logica di un reciproco affidamento, 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 opera 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 all'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 abbiano tenuto comportamenti particolarmente collaborativi e trasparenti;
- 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 abbiano 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.

Sempre nella prospettiva di rafforzare gli istituti in grado di prevenire il c.d. *tax gap*, **la lettera f, al punto 2)**, punta all'introduzione per i soggetti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo di minore dimensione, dell'accesso al concordato preventivo biennale che comporta l'impegno del contribuente, previo contraddittorio con modalità semplificate, di accettare e 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.

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. 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.

Da ultimo, **l'articolo 15, comma 1, lettera g)**, della legge delega è volto a garantire certezza ed evitare un'eccessiva dilatazione dei tempi dell'accertamento, attraverso la previsione della decorrenza del termine di decadenza dal potere di accertamento dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore per i componenti ad efficacia pluriennale, per la perdita di esercizio: ciò al fine di evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla spettanza degli eventuali rimborsi richiesti.

Inoltre, tenuto conto delle difficoltà (anche per le differenti metodologie che possono essere utilizzate) nell'individuare il valore di mercato di beni e servizi, la legge delega limita la possibilità di fondare la presunzione di maggiori componenti reddituali positivi e minori componenti reddituali negativi sulla base del citato valore di mercato ai soli casi in cui sussistano altri elementi rilevanti che permettano di determinare tale valore.

Infine, la legge delega è volta a limitare la possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui 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.

La legge delega specifica, altresì, **al comma 2**, che i principi e criteri direttivi individuati dall'articolo non trovano applicazione ai fini della riforma dell'attività di accertamento prevista dalla disciplina doganale e da quella in materia di accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, né trovano applicazione ai fini della riforma dell'istituto della revisione dell'accertamento doganale.

All'**articolo 16** vengono fissati ulteriori principi e criteri direttivi in materia di procedimenti di riscossione e rimborso.

Occorre premettere che l'attuale disciplina del servizio di riscossione si presenta estremamente farraginoso e non idonea a consentire un adeguato svolgimento delle attività di recupero coattivo dei crediti pubblici e, di conseguenza, la gestione del "magazzino" di crediti non riscossi è diventata, anche per questo, sempre più difficile. Complessivamente, il valore contabile residuo dei ruoli affidati dai diversi enti creditori (prima a Equitalia e poi ad Agenzia delle entrate-Riscossione) nel periodo 1° gennaio 2000 – 31 dicembre 2022 ammonta a oltre 1.100 miliardi di euro.

Del resto, nonostante le parziali modifiche intervenute nel tempo, la stessa rimane ancora ispirata a principi applicati ad un contesto, ormai superato, di alterità tra la pubblica amministrazione e i soggetti privati incaricati dell'attività di riscossione coattiva.

Tale impostazione risulta tanto più anacronistica nello scenario attuale, che vede l'attività di riscossione nazionale gestita da un ente pubblico economico (Agenzia delle entrate-Riscossione -

Ader), strumentale ad un ente di diritto pubblico (Agenzia delle entrate), al quale sono state direttamente affidate le relative funzioni.

Lo svolgimento di attività di recupero pressoché indistinte per tutti i crediti iscritti a ruolo e l'impossibilità, in virtù dell'elevatissimo numero di partite affidate all'agente della riscossione, di effettuare per tutti i carichi la totalità delle azioni di riscossione coattiva astrattamente ipotizzabili, rendono il sistema attuale eccessivamente macchinoso.

Ciò determina, inevitabilmente, concrete difficoltà nel 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 del resto ha comportato l'esigenza, negli anni, di prorogare ripetutamente i termini di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità ed ha, altresì, determinato l'accumulo di crediti inesigibili nelle contabilità degli enti creditori.

Oltretutto, quando 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 16 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n.112, invero, prevede 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 art. 19, comma 2, del d.lgs. n. 112 del 1999, interessano in ogni caso un elevatissimo numero di carichi.

È, dunque, opportuno dare corso ad una complessiva riforma del servizio nazionale della riscossione, che non può, evidentemente, limitarsi all'abrogazione degli articoli 19 e 20 del decreto legislativo n. 112 del 1999, né all'assoggettamento dell'attività di riscossione alla normativa di contabilità di Stato relativa agli agenti contabili, in quanto inadatta, quest'ultima, ad una gestione massiva delle azioni di recupero dei crediti pubblici: è, infatti, 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 virtù del contesto sinteticamente illustrato, il **comma 1, lettera a)**, dell'articolo in questione prevede un incremento in termini di efficienza del sistema nazionale della riscossione, auspicando una semplificazione ed un orientamento dello stesso al conseguimento di obiettivi di risultato piuttosto che di mera esecuzione del processo.

In particolare, si dispone che debba essere introdotta una 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”* (**lettera a, n. 1**).

Al successivo **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 aggredibili ovvero di esperibilità di azioni fruttuose. Al **numero 3**), di contro, si dispone che debba essere assicurata all'ente creditore la possibilità, successivamente al discarico automatico, di riaffidare in riscossione le somme discaricate, qualora emergano nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali.

Al fine di salvaguardare il diritto di credito, in seno al **numero 4**), viene garantito il tempestivo tentativo di notifica delle cartelle di pagamento, non oltre il nono mese successivo a quello di affidamento del carico e con il successivo **numero 5**) si stabilisce che l'attività di riscossione coattiva debba svolgersi in assoluta conformità alla pianificazione annuale di cui al numero 1).

Con l'obiettivo di assicurare la tempestiva trasmissione agli enti creditori delle informazioni relative all'attività di recupero svolta, al **numero 6**) si prevede l'utilizzo di specifici flussi telematici.

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

Al legislatore delegato, inoltre, è demandato al **numero 8**) l'onere di rivedere la disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione, 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 ad inibirne la decadenza e la prescrizione. Si prevede, altresì, di assicurare ad AdeR la possibilità di una definizione abbreviata delle relative controversie, con pagamento, in misura ridotta, delle somme dovute.

Al **numero 9**) viene attribuito al Ministero dell'economia e delle finanze il potere di verificare la conformità dell'attività di AdeR alla pianificazione di cui al numero 1); in particolare si prescrive, sul punto, di determinare i criteri di individuazione, da parte delle singole amministrazioni, delle quote automaticamente discaricate in ciascun anno da sottoporre al controllo e il potere di stabilire che tale controllo possa essere esercitato anche con modalità esclusivamente telematiche. Per quanto concerne i restanti crediti, il Ministero dovrà, invece, limitarsi a fissare i criteri di individuazione delle quote da sottoporre a controllo.

Al Governo, ancora, viene delegato il compito di favorire l'utilizzo, a fini di riscossione, delle più evolute tecnologie e l'interoperabilità dei sistemi, nonché quello di eliminare duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali (**comma 1, lettera b**).

Altra previsione rilevante è quella mediante cui il legislatore delegato è chiamato alla rivisitazione progressiva delle condizioni di accesso ai piani di rateazione, con l'obiettivo di pervenire ad una stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate consentite (**comma 1, lettera c**).

Ai fini, poi, di provvedere al potenziamento dell'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione, la disposizione di cui al **comma 1, lettera d**), mira al progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per il recupero coattivo delle entrate, in modo da consentire 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. Al conseguimento di questo risultato concorre l'auspicata 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 attualmente 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. Trattasi evidentemente di un *iter* estremamente farraginoso e complesso, che ostacola l'effettivo e sostanziale superamento del ruolo. Inoltre, si prevede l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione, in modo da assicurare maggiore celerità nell'azione di recupero e 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 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

La **lettera e)** stabilisce che debba pervenirsi ad 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 tale risultato possa essere conseguito anche mediante il passaggio di alcune o più funzioni e attività attualmente svolte da Ader, in capo alla stessa Agenzia delle entrate. In sede di introduzione del nuovo assetto di cui alla lettera e), occorre comunque assicurare la continuità del servizio della riscossione e, quindi, dell'attività di recupero, mediante il contestuale trasferimento delle necessarie risorse umane e strumentali (**comma 1, lettera f)**).

Il criterio di delega di cui alla **lettera g)** prevede la possibilità di apportare modifiche alla normativa attuale per consentire al contribuente di ottenere agevolmente e in tempi rapidi il rimborso.

La **lettera h)** prevede, poi, 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.

Si sottolinea, infine, che taluni criteri e principi direttivi previsti dall'articolo in esame non trovano applicazione nell'ambito della riscossione delle risorse proprie tradizionali UE e in relazione all'applicazione dell'accisa e delle altre imposte indirette disciplinate dal testo unico n. 504 del 1995. Non può, dunque, essere previsto il discarico automatico, nei modi previsti dal comma 1, lettera a), numero 2), dell'articolo in esame, per le somme afferenti la riscossione delle risorse proprie tradizionali dell'UE e, sempre con riguardo alla specificità dei tributi menzionati, è previsto che per la riscossione delle predette risorse proprie e dei tributi indiretti 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 (**comma 2, dell'articolo 16)**).

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 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: a) 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;

b) l'armonizzazione dei termini previsti per la decadenza del diritto al rimborso dell'accisa e per la prescrizione del diritto alla riscossione dell'imposta.

In relazione al criterio di cui alla lettera a), occorre porre in evidenza che, in base alle disposizioni attualmente in vigore, l'accertamento e la liquidazione dell'accisa nei settori del gas naturale e dell'energia elettrica vengono effettuati sulla base di dichiarazioni annuali, contenenti tutti gli elementi necessari per la determinazione del debito d'imposta, presentate dai soggetti obbligati entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce.

Il pagamento dell'accisa per ciascun anno è effettuato, alle scadenze stabilite per tali settori, in rate di acconto mensili determinate in sede di dichiarazione annuale, sulla base dei consumi accertati nella medesima dichiarazione (nel primo anno di attività del soggetto le rate di acconto sono determinate in via presuntiva).

La differenza tra l'accisa liquidata, risultante dalla dichiarazione annuale e i ratei d'acconto, calcolati nella precedente dichiarazione, determina il conguaglio dell'imposta da versare, qualora risulti a debito, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello cui si riferisce, per il settore del gas naturale, ed entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello cui si riferisce, per il settore dell'energia elettrica.

Qualora, invece, dalla dichiarazione annuale risulti un credito d'imposta, lo stesso può essere scomputato a partire dalla prima rata di acconto utile, ovvero ne può essere richiesto il rimborso alle condizioni delineate dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Risulta quindi risolutiva la presentazione della dichiarazione annuale per la definizione del debito di accisa relativo all'anno d'imposta di riferimento e dei nuovi ratei mensili in acconto, con la conseguenza che il sistema risulta connotato da una estrema rigidità. La rata di acconto rimane invariata per i soggetti obbligati, vale a dire i fornitori, anche nel caso subiscano una riduzione dei loro clienti; per converso non sono obbligati ad aumentarla laddove vi sia un incremento degli stessi.

In effetti la descritta modalità di liquidazione e versamento era stata introdotta agli inizi del 1997 quando i mercati del gas naturale e dell'energia elettrica erano sostanzialmente in regime di monopolio ed aveva lo scopo di rendere costante l'entrata erariale per accisa sui due prodotti.

La liberalizzazione del mercato, con conseguente frammentazione e dinamicità, non appare più rispondente alle esigenze di due settori.

La delega fiscale fornisce lo spazio per rendere il sistema di accertamento e versamento dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica più aderente all'operatività dei mercati, potendosi introdurre un riferimento ai consumi fatturati in corso d'anno,, con sostanziale beneficio degli operatori del settore, che non dovrebbero più versare importi determinati sulla base di dati non attuali, in quanto riferiti all'annualità precedente, e per l'Amministrazione finanziaria che avrebbe tempestiva contezza del reale debito di imposta.



L'**art. 17** reca principi e criteri direttivi specifici per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario.

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

La **lettera b), numeri 1), 2), 3), 4)**, al fine di ampliare e implementare la telematizzazione dei servizi di giustizia, contiene principi volti ad incrementare – con i futuri decreti delegati - la digitalizzazione del processo. In particolare, i criteri direttivi in questione sono volti alla semplificazione della normativa processuale, all'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali; alla definizione di sanzioni processuali per la violazione dell'utilizzo obbligatorio delle modalità telematiche; alla previsione che la discussione della causa da remoto possa essere richiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo.

La **lettera c)** si pone l'obiettivo di risolvere il dubbio relativamente al riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario, stabilendo la giurisdizione del giudice tributario per le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi, laddove risultino omessi o invalidi gli atti prodromici al procedimento esecutivo, riguardanti la notificazione della cartella di pagamento o dell'intimazione di pagamento ex art. 50, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

La **lettera d)** inserisce, tra i criteri direttivi di delega, la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali immediatamente dopo la deliberazione di merito. Ciò al fine di garantire alle parti processuali, con immediatezza, la conoscenza dell'esito del giudizio.

Con la **lettera e)**, si prevede, tra i principi a cui il Governo dovrà attenersi nell'esercizio della delega, l'accelerazione della fase cautelare anche nei gradi successivi al primo, al fine di dare maggiori garanzie al contribuente. In sostanza, il principio in esame si prefigge lo scopo di estendere le modifiche introdotte con la legge 31 agosto 2022, n.130, di riforma della giustizia tributaria, per il primo grado di giudizio, anche ai successivi gradi. Ciò, al fine garantire una autonoma decisione della fase cautelare distinta da quella del merito, stabilendo termini *ex lege* per la fissazione dell'udienza cautelare anche nei giudizi successivi al primo.

La **lettera f)** prevede che il Governo, nell'esercizio della delega, dovrà disporre interventi di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, compreso quello dinanzi alla Corte di Cassazione, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti. Attualmente, il *framework* normativo in materia è composto dalle misure deflattive introdotte dalla legge n. 130 del 2022, di riforma della giustizia tributaria e dalla legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197). Il principio si prefigge lo scopo di introdurre a regime strumenti di deflazione del contenzioso, definendo un appropriato perimetro di applicazione, con evidenti effetti benefici sulle pendenze del contenzioso. Ciò, anche al fine di andare incontro alle osservazioni formulate dalla Commissione

europea nell'ambito del monitoraggio sulla riforma della giustizia tributaria (Milestone M1.C1-35 PNRR).

L'intervento regolatorio di cui alle successive **lettere g) e h)** è volto a disciplinare il nuovo contesto generato dalla contrazione del contenzioso tributario, anche per effetto delle misure della legge n. 130 del 2022, e delle norme che hanno consentito una definizione agevolata delle controversie.

La **lettera g)**, in particolare, contiene alcuni principi volti a riordinare la geografia giudiziaria tributaria e ad orientare una nuova distribuzione sul territorio nazionale delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado (CCGT), con l'obiettivo di incrementare l'efficienza del sistema e ottenere risparmi di spesa. L'esigenza di procedere a tale opera di razionalizzazione ha origine nella contrazione che ha registrato il flusso in entrata del contenzioso tributario nel corso degli ultimi 15 anni; tale contrazione risulta ulteriormente incrementata dalle misure introdotte dalla legge n. 130 del 2022, anche in materia di definizione agevolata delle controversie.

Nella Tavola successiva sono riportati i dati relativi ai flussi del contenzioso tributario nel periodo 2008-2022, che evidenziano la progressiva diminuzione delle controversie instaurate a livello nazionale; in particolare, può osservarsi come nell'ultimo quinquennio 2018-2022 la media annuale del nuovo contenzioso sia stata pari a n. 171.664 unità, nettamente inferiore rispetto alla media annuale di n. 329.452 unità registrata nel quinquennio 2008-2012 (-48%) e quindi in un periodo risalente ad oltre dieci anni.

#### Flussi complessivi del contenzioso presso le CCGT di 1° e di 2° grado

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
<b>Pervenuti</b>	331.387	360.018	360.941	330.155	264.757	257.021	242.695	257.047	231.845	211.791	210.405	189.046	151.331	120.514	187.023
<i>var % su anno prec</i>		8,6	0,3	-8,5	-19,8	-2,9	-5,6	5,9	-9,8	-8,6	-0,7	-10,2	-20	-20,4	55,2
<b>Definiti</b>	316.570	320.567	329.894	301.945	305.840	307.424	302.216	298.258	293.222	261.499	252.932	227.877	141.436	192.928	190.441
<i>var % su anno prec</i>		1,3	2,9	-8,5	1,3	0,5	-1,7	-1,3	-1,7	-10,8	-3,3	-9,9	-37,9	36,4	-1,3
<b>Pendenti al 31/12</b>	622.299	661.750	692.797	721.007	679.924	628.921	569.400	528.189	466.812	417.104	374.577	335.746	345.641	273.227	269.809
<i>var % su anno prec</i>		6,3	4,7	4,1	-5,7	-7,5	-9,5	-7,2	-11,6	-10,6	-10,2	-10,4	2,9	-21	-1,3

Considerando in modo specifico le singole CCGT di 1° grado e le sezioni staccate delle CCGT di 2° grado, può evidenziarsi come ad un numero cospicuo di sedi giudiziarie sia associato un numero irrisorio di nuove cause, con un irrazionale sperpero di risorse pubbliche.

Nella Tavola successiva è riportato il numero delle CCGT di 1° grado e delle sezioni staccate delle CCGT di 2° grado, classificate in base ai flussi del nuovo contenzioso tributario instaurato nell'ultimo quinquennio 2018-2022. In particolare, può osservarsi come vi siano 20 sedi di primo grado presso le quali pervengono fino a 250 controversie all'anno (19,4%) e ben 51 sedi fino a 500 ricorsi medi annuali (49,5%). Analogamente, vi sono 4 sezioni staccate di CCGT di 2° grado in cui il contenzioso annuale è mediamente al di sotto dei 500 appelli (28,6%) e 10 sedi con meno di 1.000 appelli medi annui (71,4%).

	<b>n. CCGT 1° grado</b>			
<b>N. pervenuti media 2018-2022</b>	<b>Nord</b>	<b>Centro</b>	<b>Sud e Isole</b>	<b>Totale</b>
Fino a 250	15	3	2	<b>20</b>
da 250 a 500	17	10	4	<b>31</b>
da 500 a 3.000	13	7	21	<b>41</b>
da 3.000 a 10.000	1	0	8	<b>9</b>
oltre 10.000	0	1	1	<b>2</b>
<b>Totale</b>	<b>46</b>	<b>21</b>	<b>36</b>	<b>103</b>
	<b>n. sezioni staccate CCGT 2° grado</b>			
<b>N. pervenuti media 2018-2022</b>	<b>Nord</b>	<b>Centro</b>	<b>Sud e Isole</b>	<b>Totale</b>
Fino a 500	1	0	3	<b>4</b>
da 500 a 1.000	1	1	4	<b>6</b>
oltre 1.000	0	0	4	<b>4</b>
<b>Totale</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>11</b>	<b>14</b>

L'opera di ridefinizione dell'assetto territoriale delle Corti produrrà evidenti effetti di recupero di produttività, da parte dei magistrati tributari che verranno immessi in servizio a seguito della riforma della giustizia tributaria, di cui alla legge n. 130 del 2022. Nel dettaglio, sono previsti accorpamenti delle sedi esistenti sulla base di criteri che tengano conto di parametri oggettivi, quali l'estensione del territorio, i carichi di lavoro e gli indici di sopravvenienza, il numero degli abitanti, gli enti impositori e della riscossione. Il criterio di delega in commento non ha profili di incompatibilità con il principio di prossimità del cittadino alla sede dell'ufficio giudiziario, in quanto nel processo tributario vige, ormai, l'obbligo dei depositi telematici degli atti processuali e, a decorrere dal 1° settembre 2023, della fissazione dell'udienza a distanza per le controversie fino a 5.000 euro.

In specifica relazione al processo di trasformazione digitale della giustizia tributaria, può rilevarsi come:

- la quasi totalità (oltre il 99%) della documentazione riguardante le controversie depositate nei due gradi di giudizio è trasmessa dalle parti processuali attraverso il canale telematico;
- circa il 29% delle udienze svolte nel 2021 sono state celebrate mediante collegamento da remoto da parte dei giudici e/o delle parti processuali; nel 2022 anche a seguito della ripresa delle udienze in presenza negli uffici giudiziari la percentuale delle udienze a distanza si è, comunque, attestata a circa al 26%. Dette percentuali sono destinate ad aumentare a seguito del citato obbligo normativo di celebrazione dell'udienza a distanza per le liti in primo grado fino a 5.000 euro che rappresenta circa il 56% dei nuovi flussi in entrata;
- circa l'84% dei provvedimenti definitivi delle controversie è attualmente redatto e depositato con la modalità digitale mediante l'apposito applicativo a disposizione degli organi giudicanti.

Alla **lettera h)**, viene introdotto un principio direttivo, diretta conseguenza organizzativa del criterio precedente dettato dalla lettera g). Infatti, si prevede di disciplinare le modalità di assegnazione dei magistrati, dei giudici tributari e del personale amministrativo interessati dal 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.

Vengono assicurate, infatti, ai magistrati e ai giudici tributari le medesime funzioni già esercitate presso le Corti di provenienza.

L'intervento normativo previsto all'**articolo 18** è volto, al comma 1, alla revisione del sistema sanzionatorio, penale e amministrativo, in materia di imposte sui redditi, imposte indirette (IVA e altri tributi) e tributi degli enti territoriali, nonché, ai commi 2 e 3, in materia di accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi e della normativa doganale.

In particolare, il **comma 1** reca i principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio in materia di imposte sui redditi, IVA e altri tributi indiretti nonché dei tributi degli enti territoriali, al fine di superare le criticità attualmente esistenti e allineare il sistema ai più recenti sviluppi giurisprudenziali e agli *standard* condivisi a livello internazionale.

Nel corso del tempo, il rapporto tra procedimento di accertamento e giudizio tributario, da un lato, e processo penale avente ad oggetto i reati in materia tributaria, dall'altro, ha assunto sempre maggior rilievo.

La disciplina dei reati tributari, di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, da un lato, conferma il doppio binario processuale introdotto dalla pregressa normativa, dall'altro, e a differenza di quest'ultima, prevede fattispecie incriminatrici imperniate, di regola, sull'evasione d'imposta. L'effetto che ne consegue è la tendenza alla sovrapposizione dei fatti qualificati penalmente illeciti con quelli che costituiscono violazione amministrativa: i primi si differenziano dai secondi in ragione del *quantum* di tributo sottratto all'imposizione. Ciò, sul piano processuale, produce sostanziale identità di oggetto dei due (separati) giudizi.

Al doppio binario, peraltro, si accompagna il *ne bis in idem* sostanziale, avendo il legislatore optato per la specialità, anziché per il cumulo, del trattamento sanzionatorio (art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000).

Su tale assetto, foriero, secondo i casi, di contrasto o "appiattimento" giurisprudenziale, si innestano le recenti pronunce della Corte EDU e della Corte GUE, volte ad imporre un riscontro di possibili connessioni tra procedimenti separati ad oggetto "unificato".

Al fine di conformare il sistema sanzionatorio al principio del *ne bis in idem* è necessaria, pertanto, l'integrazione tra il sistema sanzionatorio tributario amministrativo e quello penale.

Per evitare, invece, la possibilità che un soggetto venga sottoposto sia a giudizio tributario sia a giudizio penale, come accade attualmente (c.d. doppio binario), il legislatore delegato deve coordinare i due procedimenti.

La regola del c.d. doppio binario, posta dall'art. 20, del d. lgs. n. 74 del 2000, infatti, prevede che il procedimento di accertamento e il processo tributario non si sospendono per la pendenza del processo penale sui medesimi fatti; inoltre, il processo penale, ai sensi degli artt. 3 e 479 c.p.p., non può sospendersi in attesa della definizione del processo tributario, soprattutto a causa delle limitazioni probatorie presenti in quest'ultimo.

Mediante la revisione del sistema sanzionatorio, inoltre, si intende instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente, che miri ad un aumento del livello di certezza su questioni fiscali rilevanti.

Tale obiettivo viene perseguito mediante l'estensione dell'ambito soggettivo dell'istituto dell'adempimento collaborativo, anche a soggetti che volontariamente adottano sistemi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali.

Il predetto istituto è stato introdotto dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, al fine di consentire a determinati contribuenti (grandi imprese), dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, un'interlocuzione costante e preventiva con l'Amministrazione finanziaria, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

L'istituto dell'adempimento collaborativo, oltre a consentire una preventiva e costante interlocuzione con l'Agenzia delle entrate, prevede diversi effetti di natura premiale, quali: la procedura abbreviata di interpello preventivo, l'applicazione di sanzioni ridotte, l'esonero dal presentare garanzie per i rimborsi.

Per quanto riguarda, in particolare, la revisione del sistema sanzionatorio penale, si intende rafforzare il raccordo tra processo penale e il giudizio e il procedimento di accertamento tributario.

Tale raccordo, tra l'altro, è costituito dagli articoli 13 e ss., del d. lgs. n. 74 del 2000, che prevedono alcune ipotesi di non punibilità e attenuanti. La rilevanza penale della violazione di disposizioni fiscali, nella sostanza, induce il trasgressore a definire la pretesa fiscale, al fine di conseguire un beneficio in sede penale.

Al fine di rendere compiuto il raccordo tra giudizio tributario e processo penale, si prevede l'allineamento tra i termini di estinzione, previsti per beneficiare della non punibilità o dell'attenuante ad effetto speciale, e l'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari.

Un ulteriore principio, su cui deve basarsi la revisione del sistema sanzionatorio tributario penale, è quello di tener conto della sopraggiunta impossibilità, per il contribuente, di far fronte al pagamento del tributo, per fatti non imputabili allo stesso.

Ciò, al fine di evitare che il contribuente subisca conseguenze penali a causa di fatti a lui non imputabili.

Si prevede, altresì, l'attribuzione di uno specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa o giudiziale, al fine dell'irrelevanza del fatto ai fini penali.

Per quanto riguarda, in particolare, le sanzioni tributarie amministrative, la revisione deve essere volta a delineare un sistema sanzionatorio proporzionale e allineato agli *standard* condivisi a livello internazionale.

La proporzionalità di una sanzione riguarda il rapporto tra la misura della sanzione e la gravità del comportamento illecito; pertanto, le sanzioni devono essere graduate a seconda della gravità dei comportamenti.

Un sistema sanzionatorio è considerato proporzionato se la misura delle sanzioni non eccede quanto necessario per conseguire gli obiettivi della tempestiva ed esatta riscossione delle imposte e quello di contrasto all'evasione fiscale.

Al fine di delineare un sistema sanzionatorio tributario proporzionato, il legislatore delegato dovrà attenuarne il carico e allinearlo a quello di altri Paesi europei, assicurandone, nel contempo, l'effettività.

Per garantire l'effettiva applicazione delle sanzioni, si dovrà rivedere la disciplina del ravvedimento, mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni, che sia coerente con l'attenuazione del carico sanzionatorio, anche al fine di evitare che la disciplina del ravvedimento si traduca in un incentivo a non effettuare la dichiarazione dei redditi.

Nella prospettiva di dare certezza ai contribuenti, è previsto, inoltre, il riordino della disciplina della c.d. recidiva. In particolare, al fine dell'applicabilità di sanzioni amministrative in misura maggiorata, si prevede che la recidiva non rilevi fino a che il giudizio di accertamento sulle precedenti sanzioni sia definito.

È previsto, altresì, che le ipotesi stesse di recidiva siano definite meglio, con particolare riferimento alle "violazioni della stessa indole".

Infine, è prevista la revisione della disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, anche estendendola agli istituti deflattivi.

Sempre con riferimento **all'articolo 18**, si segnala anche la necessità di prevedere l'introduzione nel TUA del reato di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati irregolarmente prodotti, introdotti, trasportati, detenuti, ceduti o acquistati nel territorio nazionale e le relative sanzioni, prevedendo specifiche sanzioni, in coordinamento con la disciplina doganale in materia di contrabbando di tabacchi lavorati (**art. 18, comma 2, lettera b**); inoltre, appare necessario coordinare la disciplina sanzionatoria sul contrabbando dei tabacchi lavorati introdotti nel territorio nazionale con quella in materia di accisa sopra illustrata nonché di rivedere la vigente disciplina sanzionatoria applicabile alle violazioni della normativa doganale, per adeguarla ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasività, stabiliti dall'art. 42, del Codice Doganale dell'Unione, anche in conformità alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea (**art. 18, comma 3, lettera b, n. 1**).

Inoltre, in un quadro di riforma complessivo, appare necessario operare una codificazione delle disposizioni legislative in materia tributaria, al fine di garantire la certezza dei rapporti giuridici e la chiarezza del diritto nel sistema tributario. Anche alla luce delle emergenze che il Paese ha dovuto affrontare (sia quella a seguito del COVID-19 sia quella a seguito dell'aumento significativo del gas e dell'energia elettrica), si è assistito ad una proliferazione di interventi normativi, non sempre accompagnata da una revisione dei testi già esistenti.

In tale contesto, l'**articolo 19, comma 1**, attribuisce al Governo il compito di adottare, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della stessa legge delega, uno o più decreti legislativi con cui operare un riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale, mediante la redazione di testi unici, attenendosi ai seguenti principi e criteri direttivi:

- puntuale individuazione delle norme vigenti, organizzandole per settori omogenei, anche mediante l'aggiornamento dei testi unici di settore già esistenti in vigore;
- coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, delle disposizioni vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le necessarie modifiche per garantirne o migliorarne la coerenza giuridica, logica e sistematica, tenendo anche conto delle disposizioni recate dai decreti legislativi eventualmente adottati ai sensi dell'articolo 1;

- abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili ovvero non più attuali.

Inoltre, ai sensi del successivo **comma 2**, il Governo è delegato ad attuare, entro dodici mesi dall'adozione dell'ultimo dei decreti legislativi correttivi ed integrativi, il riassetto delle vigenti disposizioni di diritto tributario per la raccolta in un codice articolato in una parte generale, recante una disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte, al fine di semplificare il sistema tributario, migliorare la chiarezza e conoscibilità delle norme fiscali, la certezza dei rapporti giuridici, l'efficienza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria, tenendo conto anche delle migliori pratiche straniere. Con riferimento alla parte generale, il Governo deve attenersi ai seguenti principi e criteri direttivi:

- recepimento dei principi di cui allo Statuto dei diritti del contribuente;
- previsione di una disciplina, unitaria per tutte le imposte, del soggetto passivo, dell'obbligazione fiscale tributaria, delle sanzioni e del processo. La disciplina dell'obbligazione fiscale tributaria prevede principi e regole su dichiarazione, accertamento e riscossione;
- previsione di un monitoraggio periodico della legislazione tributaria codificata.

**L'articolo 20**, infine, reca le disposizioni finanziarie relative al disegno di legge delega in esame, specificando, in particolare, che dall'attuazione delle deleghe non devono derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica né, al contempo, un incremento della pressione tributaria rispetto a quella risultante dall'applicazione della legislazione vigente.

## **2. OBIETTIVI DELL'INTERVENTO E RELATIVI INDICATORI**

### **2.1 Obiettivi generali e specifici**

L'**articolo 1** reca la delega al Governo per la revisione del sistema tributario, nel rispetto dei principi costituzionali nonché del diritto dell'Unione europea e internazionale, sulla base dei principi e criteri direttivi fissati dalla stessa legge delega. Il ricorso alla decretazione delegata appare pienamente rispondente ai principi dell'art. 76 della Costituzione e trova la propria ragione nel tecnicismo della materia e nella necessità di affidare all'Esecutivo la regolamentazione di dettaglio in ambito fiscale.

L'intervento normativo contenuto nell'**articolo 2** risponde alla necessità di orientare l'attività governativa nell'esercizio della delega prevista dall'articolo 1, al fine di uniformare i vari provvedimenti che saranno adottati nel rispetto di principi cardine del diritto tributario. Gli obiettivi generali dell'intero progetto di riforma sono rappresentati dallo stimolo alla crescita dell'economia e della natalità, mediante l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale, anche nell'ottica di sostenere famiglie, lavoratori ed imprese; la riduzione dell'evasione e l'elusione fiscale; la razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario, la revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento a carico dei contribuenti.

L'intento dell'intervento normativo di cui all'**articolo 3** è, soprattutto, quello di realizzare un sistema fiscale più efficiente e competitivo, in linea con gli *standard* internazionali ed europei. Ciò consente, in primo luogo, di adeguare il sistema fiscale italiano ai più recenti sviluppi in materia di fiscalità internazionale ed europea, ma anche di renderlo maggiormente attrattivo nonché più coerente con alcuni regimi fiscali esistenti.

L'**articolo 4** intende garantire certezza nella normativa tributaria nonché fornire strumenti che favoriscano una collaborazione costante tra amministrazione finanziaria e cittadini: in questo senso, la revisione della disciplina in materia di interpello, l'utilizzo del contraddittorio endoprocedimentale, la parificazione tra motivazione e prova, la produzione di circolari ad ampio respiro, una nuova disciplina in materia di accesso e di autotutela, costituiscono mezzi indispensabili per il raggiungimento degli obiettivi sopra delineati.

Nell'ambito del processo di revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche, come delineato dall'**articolo 5**, è possibile individuare molteplici obiettivi.

**Il comma 1, lettera a), n. 1)**, pone, come obiettivo generale, quello di procedere ad una revisione del sistema di imposizione personale sui redditi, che preveda una progressiva e tendenziale evoluzione del sistema verso un modello ad imposta unica, pur nel rispetto del principio di progressività. La finalità dell'intervento è, pertanto, sia la revisione del sistema impositivo dell'IRPEF, che porterà ad una semplificazione dei suoi meccanismi applicativi e ad una maggiore efficacia delle attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, sia la graduale riduzione della pressione fiscale al fine di stimolare la crescita economica con la leva fiscale.

Gli obiettivi specifici dell'intervento sono il riordino degli scaglioni di reddito e la revisione delle aliquote d'imposta, la modifica del sistema delle deduzioni dalla base imponibile, delle detrazioni dall'imposta lorda e dei crediti d'imposta, con particolare riguardo:

- alla composizione del nucleo familiare ed ai costi sostenuti per la crescita dei figli;
- alla tutela del bene casa e di quello della salute delle persone, dell'istruzione, della previdenza complementare;
- agli obiettivi di miglioramento dell'efficienza energetica e della riduzione del rischio sismico del patrimonio edilizio esistente.

Per quanto riguarda l'**articolo 5, comma 1, lettera a), numeri 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.

Infatti, in merito al **numero 2.1**, l'area di esenzione fiscale, determinata, a legislazione vigente, attraverso l'attribuzione delle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR, è più ampia, se nel reddito complessivo confluiscono redditi di lavoro dipendente piuttosto che redditi da pensione o redditi di lavoro autonomo.



Inoltre, relativamente al criterio di cui al **numero 2.2**, si intende consentire la deducibilità, anche in via forfetaria, 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 successivo **numero 2.3**, si intende stabilire un'uniformità di trattamento tra i redditi di lavoro dipendente e quelli di lavoro autonomo o dell'imprenditore individuale, consentendo al contribuente 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.

In tal modo, anche per i lavoratori autonomi o gli imprenditori individuali, talune detrazioni fiscali, come quelle per tipo di reddito (art. 13 TUIR) o per carichi di famiglia (art. 12 TUIR), potranno essere commisurate al parametro del reddito complessivo del contribuente determinato al netto degli oneri previdenziali obbligatori in questione.

Relativamente al criterio di cui al successivo **numero 2.4**, si intende stimolare, con la leva fiscale, la crescita delle attività di lavoro autonomo e d'impresa prevedendo l'applicazione, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, in misura agevolata su una base imponibile pari alla differenza tra il reddito del periodo d'imposta e il reddito di periodo più elevato tra quelli relativi ai 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 un'analogia misura nei confronti dei titolari di reddito di lavoro dipendente, che preveda un trattamento fiscale agevolato, per l'incremento reddituale del periodo d'imposta rispetto a quello del precedente.

Per quanto riguarda l'**articolo 5, comma 1, lettera a), n. 3**, la disposizione si pone, quale obiettivo generale, quello di evitare che si creino differenze di trattamento tra soggetti aventi la medesima capacità contributiva.

Nello specifico, considerato che, per la spettanza di talune agevolazioni fiscali, si tiene conto del reddito complessivo percepito dal contribuente, con la disposizione si intende evitare che l'applicazione di regimi sostitutivi o di ritenute alla fonte a titolo d'imposta, che implicano, invece, la non concorrenza dei relativi redditi al reddito complessivo assoggettato all'imposta progressiva, possa ingenerare un vantaggio ulteriore nei confronti dei contribuenti che se ne avvalgono.

Per quanto concerne l'**articolo 5, comma 1, lettera b)**, si intende, in via generale, semplificare e razionalizzare taluni aspetti del regime fiscale applicato ai redditi derivanti dallo svolgimento di attività agricole.

In particolare, con il criterio di cui all'art. 5, comma 1, lettera b), **n. 1)**, si intende riordinare il regime di imposizione su base catastale, per quanto riguarda le attività agricole basate sui più evoluti sistemi di coltivazione, come, ad esempio, la c.d. *vertical farm* e le colture idroponiche, realizzate in strutture protette, quali, oltre alle serre, i fabbricati a destinazione agricola, industriale, commerciale e artigianale, dismessi e riconvertiti a tali attività di produzione.

In questo contesto, saranno introdotte nuove classi e qualità di coltura e individuati i limiti oltre i quali l'attività eccedente è produttiva di reddito d'impresa. Con il criterio di cui all'art. 5, comma 1, lettera b), **n. 2)**, si intende valorizzare e incentivare le attività svolte dagli imprenditori agricoli che svolgono attività di coltivazione e allevamento, che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, con una conseguente sottrazione di CO<sub>2</sub>. Pertanto, i relativi redditi,

percepiti dagli imprenditori agricoli per le cessioni dei crediti, debitamente certificati, derivanti dalle sottrazioni di CO<sub>2</sub>, saranno inquadrati come i redditi ottenuti dalle attività agricole di cui all'articolo 2135, primo comma, del Codice civile, con eventuale assoggettamento ad imposizione semplificata. Per quanto riguarda il successivo **n. 3)**, la disposizione si propone di attuare una semplificazione delle comunicazioni inerenti alle qualità e alle classi di coltura presenti in catasto; saranno, quindi, introdotti procedimenti, anche digitali, che consentano, senza oneri aggiuntivi per i possessori e conduttori dei terreni agricoli, di aggiornare le medesime entro il 31 dicembre di ogni anno.

Inoltre, con il criterio di cui all'art. 5, comma 1, lettera *b)*, **n. 4)**, si intende incentivare i titolari di redditi di pensione o, comunque, i contribuenti a basso reddito, allo svolgimento di attività agricole prevedendo la revisione, a fini di semplificazione, del regime fiscale applicabile ai terreni utilizzati da queste categorie di contribuenti.

Per quanto riguarda l'**articolo 5, comma 1, lettera c)**, la disposizione si pone l'obiettivo di superare le differenze di trattamento, in materia di tassazione dei redditi da locazione, tra gli immobili destinati ad uso abitativo, ai quali si rende applicabile il particolare regime di cui all'art. 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (c.d. cedolare secca), e quelli destinati a un uso diverso da quello abitativo (ad es. commerciale), i quali sono tassati ordinariamente.

Pertanto, si intende equiparare, a tali fini, gli immobili ad uso diverso da quello abitativo agli immobili abitativi.

L'intervento operato dalle norme contenute nell'**articolo 5, comma 1, lettera d)**, del provvedimento in esame, mira alla revisione del regime fiscale dei redditi di natura finanziaria e all'armonizzazione delle relative categorie reddituali, al fine di superare le criticità attualmente presenti nel sistema e di perseguire il principio della neutralità, rispetto alle scelte di allocazione del risparmio degli investitori e l'obiettivo dell'efficienza del sistema.

L'obiettivo generale della neutralità, ovvero l'eliminazione delle interferenze fiscali sulle scelte di allocazione del capitale, viene perseguito mediante l'individuazione del criterio dell'unificazione delle basi imponibili dei redditi di natura finanziaria, con la logica del risultato di gestione di un portafoglio sulla base del principio del realizzo.

Per superare le disomogeneità attualmente esistenti, il legislatore intende unificare i redditi di capitale, di cui all'art. 44, e i redditi diversi, di cui all'art. 67, comma 1, da lett. c) a lett. *c-quinquies*), del TUIR, in un'unica nuova categoria reddituale, affinché gli stessi siano determinati sulla base dei principi di cassa e 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.

Il regime fiscale dei redditi finanziari dovrà essere caratterizzato da un'imposizione sostitutiva a monte a titolo definitivo sul risultato complessivo netto dei redditi di natura finanziaria realizzati nell'anno solare, con la possibilità di riportare le eccedenze negative nei periodi d'imposta successivi.

Al fine del raggiungimento dell'obiettivo generale dell'efficienza, il legislatore delegato dovrà prevedere un obbligo dichiarativo dei suddetti redditi da parte del contribuente, con la possibilità di optare per un regime opzionale semplificato, la cui applicazione sarà demandata a intermediari professionali.

I decreti legislativi dovranno, altresì, prevedere la conservazione del livello di tassazione attualmente previsto per i titoli di Stato ed equiparati.

I decreti legislativi, inoltre, dovranno razionalizzare la disciplina in materia di rapporti finanziari basati sull'utilizzo di tecnologie digitali, nonché attuare la revisione del sistema di tassazione dei rendimenti delle attività delle forme pensionistiche complementari, secondo il principio di cassa e con possibilità di compensazione, prevedendo la tassazione del risultato realizzato annuale della gestione, con mantenimento di un'aliquota d'imposta agevolata, in ragione della finalità pensionistica.

Si prevede, infine, l'applicazione di un'imposizione sostitutiva in misura agevolata sui redditi di natura finanziaria conseguiti dagli enti di previdenza obbligatoria, di cui al decreto legislativo 30 giugno 1994, n. 509 e al decreto legislativo 10 febbraio 1996, n. 103.

Per quanto concerne l'**articolo 5, comma 1, lettera e)**, l'obiettivo è quello di realizzare una semplificazione ed una razionalizzazione del trattamento fiscale da riservare alle somme e ai valori che non concorrono, in tutto o in parte, a formare l'imponibile fiscale del reddito di lavoro dipendente e assimilato.

In questo contesto si renderà necessaria una rivisitazione dei limiti di non concorrenza al reddito dei *fringe benefit* che il datore di lavoro eroga ai propri dipendenti. Tale revisione, che potrebbe comportare l'inclusione anche di altri beni e servizi, che possano essere messi a disposizione del lavoratore in regime di detassazione, è finalizzata anche ad incentivare l'utilizzo dello strumento della retribuzione in natura, in vista di una valorizzazione e fidelizzazione dei dipendenti.

Per quanto riguarda le disposizioni di cui all'**articolo 5, comma 1, lettera f)**, l'obiettivo è quello di semplificare e razionalizzare i criteri di determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni. A tal riguardo, occorre 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.

In particolare, per quanto riguarda l'art. 5, comma 1, lettera f), **n. 1.1**, si intende, innanzitutto, introdurre, anche per i redditi di lavoro autonomo, un criterio di onnicomprensività analogo a quello vigente per i redditi di lavoro dipendente; inoltre, si intende evitare che l'ammontare del reddito di categoria dell'esercente arte o professione sia alterato per effetto dell'inclusione, in detto parametro, delle somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute e riaddebitate al cliente (ad es. spese di ristorazione e prestazioni alberghiere). Detto obiettivo viene perseguito prevedendo che tali spese non costituiscano compensi per il professionista e, ovviamente, non siano deducibili.

Inoltre, con il secondo periodo della stessa disposizione, si intende perseguire l'obiettivo di allineare, 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) con quello di effettuazione delle ritenute da parte del committente (per il quale rileva il momento in cui la somma è uscita dalla sua disponibilità).

Per quanto riguarda l'art. 5, comma 1, lettera *f*), **n. 1.2**, si persegue l'obiettivo di eliminare la disparità di trattamento tra l'acquisto in proprietà e l'acquisizione in *leasing* degli immobili strumentali e di quelli adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente. Attualmente, infatti, per gli immobili acquisiti in proprietà, l'esercente arte o professione non può dedurre alcuna quota di ammortamento del costo dell'immobile, laddove i canoni di locazione finanziaria dei medesimi sono deducibili, considerando un periodo non inferiore a dodici anni. Inoltre, 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.

Per quanto concerne l'art. 5, comma 1, lettera *f*), **n. 1.3**, la disposizione si pone l'obiettivo di evitare la nascita di situazioni creditorie sistematiche, per effetto dell'applicazione delle ritenute 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. Pertanto, si intende introdurre una riduzione di tali ritenute, così come già previsto, a legislazione vigente, per gli agenti e rappresentanti di commercio dall'art. 25-*bis*, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

L'intervento regolatorio contenuto nell'articolo 5, lett. *f*), **n. 1.4**, rispondendo alla necessità di intervenire sul quadro normativo in materia di reddito d'impresa, al fine di agevolare l'aggregazione nell'ambito delle attività di lavoro professionale, intende introdurre criteri di razionalizzazione e semplificazione della materia, prevedendo la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione tra professionisti, attualmente caratterizzate dal principio di realizzo.

La successiva **lettera g)**, del comma 1, dell'articolo 5, in commento, prevede, poi, per le imprese in regime di contabilità ordinaria, la facoltà di avvalersi, in via opzionale, 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 particolare, il reddito d'impresa di tali soggetti non concorre più alla formazione del reddito complessivo ai fini IRPEF, ma viene assoggettato a un diverso regime impositivo, con applicazione di un'aliquota allineata a quella prevista ai fini IRES, mentre le somme che l'imprenditore o i soci delle società di persone ritraggono dall'impresa, come remunerazione del proprio contributo lavorativo, vengono tassate, ai fini IRPEF, come reddito ordinario, soggetto alla progressività, propria di questo tributo. 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.

Per quanto riguarda, poi, l'articolo 5, comma 1, **lettera h)**, **n. 1**, l'obiettivo è quello di superare le criticità derivanti dall'applicazione della disciplina vigente in materia di tassazione delle plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni edificabili, che, nell'ipotesi di donazione,

prevede che la plusvalenza tassabile è determinata secondo un criterio che prende a base, come prezzo d'acquisto, il valore dichiarato nella relativa denuncia, o in seguito definito e liquidato, piuttosto che il prezzo d'acquisto sostenuto dal donante.

Al **successivo 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.

Per quanto riguarda l'**articolo 5, comma 1, lettera h), n. 3**, la disposizione si propone di colmare una lacuna esistente nel vigente ordinamento tributario, in materia di tassazione delle plusvalenze derivanti dalle cessioni a titolo oneroso di oggetti d'arte, effettuate dai collezionisti al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa. Si intende, infatti, prevedere un'esclusione dalla tassazione nei 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.

L'**articolo 6** interviene sulla disciplina del reddito d'impresa delle società e degli enti, prevedendo, in particolare:

- alla **lettera a)**, la riduzione dell'aliquota IRES, in caso di impiego in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, e in nuove assunzioni, di una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito entro due anni dalla sua produzione. Tale riduzione non si applica al reddito corrispondente agli utili che, nel citato biennio, sono distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa, presumendo l'avvenuta distribuzione degli stessi se è accertata l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti. Tale sistema consentirebbe alle imprese di finanziare gli investimenti, attivando un circolo virtuoso di riduzione della pressione fiscale, di crescita della produzione, della produttività e dell'occupazione, elementi tutti fondamentali per ridare slancio all'economia. In tal modo, il sistema fiscale costituirebbe una importante leva di politica industriale. Tale intervento ha la finalità di favorire la competitività delle imprese e allo stesso tempo aumentare l'attrattività del Paese incentivando investimenti diretti, anche esteri, favorendo così la crescita economica del Paese con il conseguente aumento dell'occupazione. Allo stesso tempo, il fatto che l'intervento sia collegato al reinvestimento degli utili ha come obiettivo quello di incentivare la patrimonializzazione delle imprese, riducendo così il *gap* tra capitale di debito e capitale di rischio;
- alla **lettera b)**, la razionalizzazione e la semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili, al fine di uniformarne il trattamento fiscale, ivi inclusi quelli che riguardano il mutamento dell'assetto contabile e di limitare possibili arbitraggi tra realizzazioni non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti. Il sistema vigente, infatti, 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. La legge conferisce, quindi, al Governo la delega per uniformare i trattamenti fiscali di tali regimi di riallineamento, rinviando ai decreti legislativi l'individuazione del nuovo regime che dovrà operare "a factor comune";

- alla **lettera c)**, la revisione della disciplina di deducibilità degli interessi passivi, anche attraverso l'introduzione di apposite franchigie, fermo restando il contrasto alle strategie di pianificazione fiscale aggressiva e dell'erosione della base imponibile realizzata dai gruppi societari transnazionali. 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 la disciplina esistente (già modificata a seguito del recepimento delle disposizioni previste dalla direttiva (UE) n. 2016/1164, c.d. Direttiva ATAD) per agevolare il rilancio delle attività produttive. In accordo con quanto previsto dalla disciplina unionale, l'obiettivo è quello di valutare la possibilità di inserire una soglia massima di interessi passivi entro la quale non opera la limitazione alla deducibilità;
- alla **lettera d)**, il completo riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali intervenendo (i) sul regime delle perdite nel consolidato nazionale al fine di evitare il problema derivante dalla attribuzione delle perdite non utilizzate dalla consolidante all'atto dell'interruzione o revoca del consolidato, (ii) sulla omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali, (iii) sulle regole che limitano le compensazioni intersoggettive tra utili e perdite realizzate mediante operazioni di carattere straordinario (fusioni, scissioni o trasferimento del controllo della società dotata di perdite fiscali) o mediante l'opzione per la tassazione consolidata e (iv) sul riconoscimento delle perdite definitive secondo i principi espressi dalla giurisprudenza eurounitaria;
- alla **lettera e)**, la sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento, facendo, comunque, 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. L'intervento ha l'obiettivo di superare una serie di criticità che l'interpretazione della normativa vigente pone e che riguardano la coerenza con il diritto dell'Unione Europea e la finalità per la quale le norme stesse erano state introdotte;
- alla **lettera f)**, la previsione di un regime di speciale, in caso di passaggio dei beni dall'attività commerciale a quella non commerciale e viceversa, per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tali attività, in conformità alle disposizioni di attuazione della legge 6 giugno 2016, n. 106;
- alla **lettera g)**, la razionalizzazione in materia di qualificazione fiscale interna delle entità estere, tenuto anche conto della 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 ai quali assumere, anche ai fini fiscali interni, la qualificazione fiscale della entità estera, in ragione della legislazione del Paese ove la stessa è costituita o è residente, al fine di evitare una doppia tassazione o non

tassazione dei redditi di tali entità e l'attivazione della complessa disciplina di contrasto ai disallineamenti da ibridi.

L'**articolo 7**, in linea generale, intende procedere ad una ridefinizione di alcuni dei principali istituti della disciplina IVA, ai fini di una loro semplificazione, nonché ad una complessiva razionalizzazione della struttura delle aliquote IVA, che si risolva a vantaggio dei contribuenti, perseguendo finalità di interesse generale. In tale contesto, il numero e la misura delle aliquote IVA potrebbero essere stabiliti tenendo conto del valore sociale dei beni e delle caratteristiche che gli stessi presentano. Ne consegue che, anche al fine di migliorare la razionalità e congruità dell'applicazione dell'imposta, i beni che presentano caratteristiche simili potrebbero essere assoggettati alle medesime aliquote.

Il medesimo **articolo 7** persegue obiettivi specifici quali:

- revisione della definizione dei presupposti dell'imposta, al fine di renderli più aderenti alla normativa dell'Unione europea, per eliminare gli elementi di disallineamento presenti nella normativa nazionale rispetto alle definizioni recate dalla Direttiva 2006/112/CE. 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 (ad esempio 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; nella 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) - (**lettera a**);
- revisione delle disposizioni che disciplinano le operazioni esenti, anche individuando le operazioni per le quali i contribuenti possono optare per l'imponibilità, in linea con i criteri posti dalla normativa dell'Unione europea. 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 5 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 - **(lettera b)**;

- razionalizzazione del numero e della misura delle aliquote IVA, per prevedere un trattamento tendenzialmente omogeneo per i beni e servizi simili. Tale intervento potrà consistere in una revisione del livello delle aliquote (attualmente previste nella misura del 4 per cento, del 5 per cento, del 10 per cento e del 22 per cento) ed in una revisione dei beni e dei servizi assoggettabili ad aliquota ridotta e dovrà essere attuato nel rispetto dei limiti posti dalla recente Direttiva 2022/542/UE - **(lettera c)**;
- revisione della disciplina della detrazione, per renderla 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, potrà essere consentito ai contribuenti di limitare l'applicazione del *pro-rata* generale di detraibilità ai soli beni e servizi ad 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 per le singole operazioni, sulla base della natura delle operazioni stesse. Perseguendo la medesima finalità, inoltre, potrà essere rivisto ed eliminato il criterio di indetraibilità oggettiva, attualmente applicabile 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. Infine, per quanto attiene al termine entro cui può essere esercitata la detrazione, potrà essere consentito ai contribuenti di detrarre l'IVA, indicata sulle fatture d'acquisto relative a operazioni effettuate nell'anno precedente, nel periodo in cui la relativa imposta è diventata esigibile o in quello in cui la fattura è ricevuta - **(lettera d)**;
- previsione di uno specifico criterio di delega per la riduzione dell'aliquota applicabile all'importazione di opere d'arte e per l'estensione di tale trattamento alle relative cessioni, anch'esso in linea con quanto consentito dalla citata Direttiva 2022/542/UE - **(lettera e)**;
- razionalizzazione della disciplina del Gruppo IVA, al fine di semplificare le misure previste per l'accesso e l'applicazione dell'istituto, rivedendo alcuni vincoli che l'ordinamento nazionale pone 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 ed organizzativi - **(lettera f)**;
- razionalizzazione della disciplina IVA con quella relativa agli enti del Terzo settore, anche al fine di semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale. Tale principio di delega tiene conto del fatto che le operazioni poste in essere dagli enti associativi ricadono nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, anche se in regime di esenzione IVA. Questo è quanto è previsto dall'articolo 5, commi da 15-*quater* a 15-*sexies*, del decreto legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, la cui entrata in vigore è stata rinviata al 1° gennaio 2024, dall'articolo 1, comma 683, della legge n. 234, del 2021. Le citate disposizioni sono state adottate ai fini dell'archiviazione della procedura di infrazione 2008/2010, attualmente allo stato di messa in mora complementare (C (2019) 4849 *final* 2019 del 25.7.2019), per il non corretto recepimento nell'ordinamento italiano delle esenzioni di pubblico interesse, di cui all'articolo 132, della medesima direttiva, che



coincidono, in gran parte, con le operazioni escluse dall'applicazione dell'imposta previste dall'articolo 4, commi dal quarto all'ottavo, del d.P.R. n. 633 del 1972 - (**lettera g**).

L'**articolo 8** è volto ad attuare un graduale superamento dell'IRAP, da realizzarsi in più fasi, garantendo, in ogni caso, il finanziamento del fabbisogno sanitario delle Regioni (di cui l'IRAP costituisce la principale fonte di finanziamento), attraverso l'istituzione di una sovraimposta IRES, tale da assicurare un equivalente gettito fiscale. Al contempo vengono eliminati gli adempimenti contabili e fiscali connessi a detto tributo.

Il superamento dell'IRAP è da attuarsi in modo graduale dando priorità alle società di persone e agli enti associati professionali; in una successiva fase verrà esteso alle società di capitali.

L'abrogazione del tributo risulta circoscritta alle sole attività economiche. Infatti, tenuto conto che la sovraimposta è determinata in applicazione della disciplina in materia di IRES nonché della necessità di garantire l'invarianza di gettito, l'IRAP resta comunque applicabile nei confronti delle attività istituzionali svolte dagli enti non commerciali e dalle amministrazioni pubbliche.

Il graduale superamento dell'IRAP deve avvenire senza alcun impatto sul carico tributario gravante sui redditi di lavoro dipendente e di pensione.

L'**articolo 9** interviene in diversi ambiti, perseguendo molteplici obiettivi. In particolare:

- la **lettera a), numeri 1 e 3**, prevede, rispettivamente:
  - ✓ la revisione del sistema di imposizione dei redditi delle imprese che accedono agli istituti disciplinati dal Codice della crisi di impresa, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, con il fine di uniformare la modalità di determinazione del reddito per tutti gli istituti liquidatori di cui al citato Codice, per i quali il reddito è determinato con il metodo del residuo attivo conseguito in un periodo unico, prevedendo, invece, per gli istituti di risanamento, l'applicazione dell'ordinaria disciplina di determinazione del reddito d'impresa;
  - ✓ la rilevanza - ai fini della deducibilità delle perdite sui crediti vantati nei confronti di tali imprese - dell'accesso ai nuovi istituti liquidatori ovvero di risanamento previsti dal Codice della crisi di impresa, con il fine di consentire la deducibilità automatica della perdita su crediti, senza necessità di dimostrazione degli elementi certi e precisi, 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. Si vuole, inoltre, disciplinare il trattamento fiscale dei componenti positivi derivanti dallo stralcio di debiti in presenza di istituti previsti dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza con la finalità di uniformare la disciplina nell'ambito degli istituti di carattere liquidatorio e nell'ambito degli istituti di risanamento previsti dal Codice della Crisi;
- la **lettera a), n. 2**, ha lo scopo di uniformare e rendere coerente la disciplina IVA applicabile agli istituti contenuti nel codice della crisi d'impresa. Tale obiettivo viene perseguito estendendo a tutti i nuovi istituti la disciplina applicabile alla liquidazione giudiziale;
- con la **lettera a), n. 4**), si intende velocizzare, nell'ambito delle procedure di tipo liquidatorio, il rimborso e la cessione dei crediti d'imposta, maturati nel corso della

procedura, consentendone l'attivazione prima della chiusura della procedura. Tale modifica è funzionale anche a superare le incertezze interpretative insorte al riguardo, che hanno ostacolato il recupero dei crediti fiscali e generato controversie giudiziali che hanno impedito la tempestiva chiusura dei fallimenti. Sempre al n. 4 viene affrontato anche il tema della notifica degli atti impositivi, prevedendo l'introduzione dell'obbligo sia nei confronti degli organi giudiziari che dell'impresa debitrice, al fine di consentire la piena attuazione del diritto di difesa.

- la **lettera a), n. 5)**, vuole ampliare i casi in cui il soggetto in stato crisi possa accedere a forme di pagamento parziale o dilazionato dei tributi anche locali, con l'obiettivo di agevolare il più possibile il pagamento delle imposte dovute. A tal fine, si prevede di estendere tale meccanismo ad altri istituti quali la composizione e l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- la **lettera b)** persegue l'obiettivo di 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 che è quella di contrasto alle società che esercitano un'attività di mero godimento e non un'effettiva attività d'impresa;
- la **lettera c)** mira alla semplificazione ed alla 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 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, rafforzare 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 di 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. La revisione dello specifico trattamento tributario riservato ad alcune fattispecie potrebbe essere circoscritta, per ragioni di maggior tutela erariale, ai contribuenti che 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 e che costituiscono voci rilevanti che contribuiscono a mantenere elevato il costo del lavoro;
- la **lettera d)**, intende rivedere e razionalizzare gli incentivi fiscali in favore delle imprese nonché i relativi meccanismi di determinazione e fruizione, anche in coerenza con quanto

previsto dall'articolo 6, comma 1, lettera *a*), del presente articolo e dalla direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 14 dicembre 2022;

- la **lettera e)**, prevede di rivedere la fiscalità di vantaggio, nel rispetto della disciplina europea in materia di aiuti di Stato, prediligendo, a tale scopo, le fattispecie che consentono il riconoscimento di agevolazioni fiscali alle imprese, senza la necessaria attivazione dell'*iter* autorizzativo della Commissione europea, come quelle ricadenti nel perimetro applicativo del 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;
- la **lettera f)**, persegue lo scopo di semplificare e razionalizzare, in 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, i 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 nonché i 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;
- infine, la **lettera g)**, mira al completamento ed alla razionalizzazione delle misure fiscali previste per gli enti sportivi ed al 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.

La disposizione inserita nell'**articolo 10** è finalizzata a razionalizzare la disciplina di imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo e altri tributi indiretti, diversi dall'IVA, anche mediante l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili, ovvero mediante la revisione della base imponibile o della misura dell'imposta applicabile.

Ulteriore obiettivo della norma di delega è quello di ridurre, non solo tutta una serie di adempimenti a carico dei contribuenti, ma, al contempo, eliminare, per quanto possibile, i c.d. micro-tributi.

Gli obiettivi specifici alla base dell'**articolo 11**, recante disposizioni in materia doganale, sono molteplici: aggiornare e, laddove necessario, abrogare disposizioni attualmente vigenti, in conformità al diritto eurounitario; completare la telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali allo scopo di incrementare e migliorare l'offerta di servizi per gli utenti; accrescere la qualità dei controlli doganali; razionalizzare il sistema sanzionatorio come già indicato al punto 1; provvedere al riordino delle procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e riscossione di cui al decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e revisionare l'istituto della controversia doganale previsto dal Titolo II, Capo IV del DPR n. 43/1973.

Per quanto attiene all'accisa, invece, l'**articolo 12** contiene norme tese, in particolare, a rimodulare le aliquote sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, per tener conto dell'impatto ambientale di ciascun prodotto e contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e dell'inquinamento atmosferico; promuovere la produzione di energia elettrica, gas metano o gas

naturale ottenuti da biomassa o altre risorse rinnovabili, anche attraverso l'introduzione di meccanismi di rilascio di titoli per la cessione di energia elettrica, di gas metano o gas naturale a consumatori finali, ai fini del riconoscimento dell'accisa agevolata o esente; rimodulare, a fini ambientali, la tassazione sui prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica; rivedere le agevolazioni in materia di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica e procedere alla progressiva soppressione o rimodulazione di quelle che risultano più dannose per l'ambiente; semplificare gli adempimenti amministrativi relativi alla detenzione, vendita e circolazione dei prodotti alcolici sottoposti al regime dell'accisa, anche attraverso la progressiva informatizzazione del sistema dei relativi contrassegni di Stato; revisionare la disciplina di applicazione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, sui bitumi di petrolio ed altri prodotti utilizzati per la lubrificazione meccanica, con particolare riguardo all'aggiornamento della platea dei prodotti rientranti nella base imponibile del tributo.

Le disposizioni contenute nell'**articolo 13**, dedicate al comparto dei giochi, hanno l'obiettivo di riordinare le disposizioni vigenti in tema di giochi pubblici, mantenendo il regime concessorio e autorizzatorio al fine di assicurare l'eliminazione dei rischi connessi al disturbo da gioco d'azzardo, contrastare il gioco illegale e le frodi a danno dell'erario e, comunque, garantire almeno l'invarianza delle corrispondenti entrate.

Si tratta di obiettivi che presuppongono:

- a) l'introduzione di misure tecniche e normative finalizzate a garantire una piena tutela dei soggetti maggiormente vulnerabili, nonché a prevenire i fenomeni di disturbi da gioco d'azzardo (DGA) e di gioco minorile;
- b) la disciplina di adeguate forme di concertazione tra lo Stato, le Regioni e gli enti locali, in ordine alla pianificazione della dislocazione territoriale dei luoghi fisici di offerta di gioco;
- c) il riordino delle reti di raccolta del gioco sia a distanza sia in luoghi fisici;
- d) rafforzamento della disciplina sulla trasparenza e sui requisiti soggettivi e di onorabilità dei soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano o partecipano al capitale delle società concessionarie dei giochi pubblici;
- e) l'ampliamento della disciplina sulla trasparenza e sui requisiti soggettivi e di onorabilità di cui alla lettera d);
- f) la previsione di una disciplina generale di gestione dei casi di crisi irreversibile del rapporto concessorio;
- g) la definizione della gerarchia delle fonti di disciplina delle norme di settore;
- h) il riordino delle attuali disposizioni in materia di prelievo erariale sui singoli giochi;
- i) la definizione di regole trasparenti e uniformi, per l'intero territorio nazionale, in materia di titoli abilitativi all'esercizio dell'offerta di gioco, di autorizzazioni e di controlli, garantendo, per i Comuni, forme di partecipazione alla pianificazione e autorizzazione dell'offerta fisica di gioco, che tenga conto di parametri di distanza da luoghi sensibili, validi per l'intero territorio nazionale; l'introduzione, anche graduale, del titolo abilitativo unico all'esercizio di offerta di gioco e del divieto di rilascio di tale titolo abilitativo nonché della simmetrica nullità assoluta di tali titoli, se

rilasciati, in ambiti territoriali diversi da quelli pianificati, ai sensi delle precedenti lettere, per la dislocazione di sale da gioco e di punti di vendita di gioco nonché per l'installazione degli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettere *a*) e *b*), del regio decreto 18 giugno 1931, n. 773;

*l*) la revisione e la semplificazione della disciplina riguardante i titoli abilitativi all'esercizio di offerta di gioco e del divieto di rilascio di tali titoli abilitativi nonché della simmetrica nullità assoluta di tali titoli, se rilasciati in ambiti territoriali diversi da quelli pianificati, ai sensi delle precedenti lettere, per la dislocazione di sale da gioco e di punti di vendita di gioco nonché per l'installazione degli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettera *a*), del regio decreto 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;

*m*) la revisione della disciplina dei controlli e dell'accertamento dei tributi gravanti sui giochi, per una maggiore efficacia preventiva e repressiva della loro evasione o elusione nonché delle altre violazioni in materia, comprese quelle concernenti il rapporto concessorio e il riordino del vigente sistema sanzionatorio, penale e amministrativo, al fine di aumentarne l'efficacia dissuasiva e l'effettività, prevedendo sanzioni aggravate per le violazioni concernenti il gioco a distanza;

*n*) il riordino, secondo criteri di maggiore rigore, specificità e trasparenza, tenuto conto della normativa euro-unitaria di settore, della disciplina in materia di qualificazione degli organismi di certificazione degli apparecchi da intrattenimento e divertimento nonché della disciplina riguardante le responsabilità di tali organismi e quelle dei concessionari, per i casi di certificazioni non veritiere, ovvero di utilizzo di apparecchi non conformi ai modelli certificati e il riordino della disciplina degli obblighi, delle responsabilità e delle garanzie, in particolare patrimoniali, proprie dei produttori o distributori di programmi informatici per la gestione delle attività di gioco e della relativa raccolta;

*o*) definizione, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, di piani annuali di controlli volti al contrasto della pratica del gioco, in qualunque sua forma, svolto con modalità non conformi all'assetto regolatorio statale per la pratica del gioco lecito;

*p*) previsione di una relazione alle Camere sul settore del gioco pubblico, presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze entro il 31 dicembre di ogni anno.

L'**articolo 14** ha l'obiettivo di semplificare e razionalizzare gli adempimenti fiscali e i relativi termini, con lo scopo ulteriore di innalzare il livello di *tax compliance*, ossia il livello di adempimento spontaneo alle obbligazioni tributarie e, allo stesso tempo, di diminuire gli oneri a carico dei contribuenti.

Con riferimento al **comma 2**, dell'articolo 14, i principali obiettivi in materia doganale e di accisa risiedono nella revisione del sistema generale delle cauzioni per il pagamento dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi e delle procedure amministrative, per la gestione della rete di vendita dei prodotti del tabacco, dei prodotti succedanei dei prodotti da fumo e di quelli che contengono nicotina.

L'**articolo 15** ha l'obiettivo di ridurre il *tax gap*, anche mediante l'utilizzo delle tecnologie digitali e alcuni strumenti di prevenzione, quali il concordato preventivo biennale e l'adempimento collaborativo. Allo stesso tempo la norma ha l'obiettivo di diminuire gli oneri e i disagi per i contribuenti che siano sottoposti ad attività istruttoria, favorendo forme di cooperazione tra amministrazioni e riordinando le disposizioni in materia di attività di analisi del rischio, nel rispetto della normativa in materia di tutela della riservatezza e accesso.

L'**articolo 16** ha l'obiettivo di operare una riforma complessiva del sistema nazionale di riscossione, anche attraverso un miglior coordinamento dell'Agenzia delle entrate e Agenzia delle entrate - Riscossione, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali.

In tale contesto, obiettivi sostanziali in materia di accisa (**comma 3**) sono la revisione del sistema di determinazione, liquidazione e versamento dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale, al fine di superare l'attuale sistema di versamento dell'imposta e correlare i versamenti dell'accisa ai quantitativi di energia elettrica e gas naturale venduti o autoconsumati nonché la rimodulazione e l'armonizzazione dei termini previsti per la decadenza del diritto al rimborso dell'accisa e la prescrizione del diritto all'imposta.

L'**articolo 17** reca principi e criteri direttivi specifici per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario.

In particolare, la **lettera a)** - coerentemente con il potenziamento dell'istituto dell'autotutela, preordinato a prevenire l'instaurarsi di contenziosi che possono essere definiti in via amministrativa - demanda al legislatore delegato la possibilità di intervenire sui vigenti istituti a finalità deflattiva, nella fase antecedente alla 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.

Con riferimento alla **lettera b)**, comprensiva di ben quattro criteri direttivi, tutti legati al principio cardine di implementare i servizi telematici della giustizia tributaria, va evidenziato l'obiettivo fondamentale, comune a tutti i criteri direttivi previsti, di portare a compimento il processo di digitalizzazione del processo tributario. In particolare, si ritiene opportuno segnalare l'importanza di disciplinare compiutamente le sanzioni processuali, da irrogare per la violazione dell'obbligo di utilizzo di modalità telematiche. Tale principio, infatti, è volto a rendere effettiva l'obbligatorietà del processo telematico, dal momento che qualsiasi obbligo posto dal legislatore non produce sostanzialmente alcun effetto in assenza di una puntuale previsione delle conseguenze per la violazione dello stesso.

La **lettera c)** si pone l'obiettivo di risolvere il dubbio relativamente al riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario, stabilendo la giurisdizione del giudice tributario per le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi, nei casi in cui risultino omessi o invalidi gli atti prodromici al procedimento esecutivo, relativi alla notificazione della cartella di pagamento o dell'intimazione di pagamento ex art. 50, comma 2, del d.p.r. 602/1973.

L'obiettivo del principio descritto nella **lettera d)** è di semplificare e accelerare l'*iter* processuale anche nella fase successiva alla decisione, eliminando i tempi di pubblicazione e comunicazione

alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali, che devono trovare spazio nella stessa udienza di trattazione, immediatamente dopo la deliberazione di merito.

Anche la **lettera e)** contiene un principio volto ad accelerare la fase cautelare, anche nei gradi successivi al primo, al fine di assicurare maggiori garanzie al contribuente, nel caso in cui il giudice ravvisi la sussistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, ai fini della concessione della sospensione della riscossione in pendenza di giudizio.

La **lettera f)** risponde all'esigenza di introdurre nel sistema strumenti di deflazione del contenzioso che possano operare a regime, senza limiti temporali che ne definiscano il perimetro di applicazione, anche al fine di andare incontro alle osservazioni formulate dalla Commissione europea, nell'ambito del monitoraggio sulla riforma della giustizia tributaria (*milestone* M1.C1-35 PNRR).

Il riordino dell'assetto territoriale della giustizia tributaria, di cui alla **lettera g)**, ha l'obiettivo di incrementare l'efficienza del sistema della giustizia tributaria e ottenere risparmi di spesa. Nel dettaglio, sono previsti accorpamenti delle sedi esistenti, sulla base di criteri che tengano conto di parametri oggettivi, quali l'estensione del territorio, i carichi di lavoro e gli indici di sopravvenienza, il numero degli abitanti, gli enti impositori e della riscossione.

La finalità del principio di cui alla **lettera h)** è, infine, strettamente collegata a quello della lettera g), di cui è una conseguenza organizzativa. Infatti, esso muove dall'esigenza di 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.

L'**articolo 18** prevede la 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.

La revisione del sistema sanzionatorio è volta all'allineamento dello stesso ai più recenti sviluppi internazionali e agli *standard* condivisi a livello internazionale, superando le criticità attualmente presenti nonché all'instaurazione di un rapporto di fiducia tra amministrazione finanziaria e contribuente, che miri a un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali più rilevanti.

A tal fine, i principi e criteri direttivi indicati nel disegno di legge delega mirano, in primo luogo, all'integrazione tra il sistema sanzionatorio tributario amministrativo e quello penale, evitando forme di duplicazione, incompatibili con il divieto di *bis in idem*.

Un altro fronte, sul quale è necessaria un'armonizzazione, è quello delle ipotesi di non punibilità e delle attenuanti, attualmente previste agli articoli 13 e 13-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, rispetto alle quali i termini di estinzione previsti per beneficiarne dovranno essere allineati all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari.

Al fine dell'instaurazione di un rapporto tra amministrazione e contribuente improntato alla fiducia, inoltre, i principi e criteri direttivi indicati nel disegno di legge delega, intendono estendere la possibilità di accesso all'istituto dell'adempimento collaborativo, introdotto nell'ordinamento dall'articolo 4, del d.lgs. n. 128 del 2015.

Inoltre, al fine di delineare un sistema sanzionatorio proporzionale e allineato agli *standard* condivisi a livello internazionale, è prevista l'attenuazione del carico sanzionatorio e la graduazione delle sanzioni, a seconda della gravità dei comportamenti illeciti, garantendo, nel contempo, l'effettiva applicazione delle sanzioni. Nello stesso senso, si pone anche il riordino della disciplina della c.d. recidiva.

Infine, i **commi 2 e 3 dell'articolo 18**, mirano al riordino della disciplina sanzionatoria, penale e amministrativa, in materia di accisa e di altre 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 in questione.

Da ultimo, la previsione contenuta nell'**articolo 19** ha l'obiettivo di garantire certezza nei rapporti giuridici e la chiarezza del diritto nel sistema tributario, da conseguire mediante la preliminare operazione di riordino organico delle disposizioni tributarie attraverso la redazione di testi unici e la successiva attività di codificazione.

## **2.2 Indicatori e valori di riferimento**

Attesa la natura del provvedimento in commento, il grado di raggiungimento degli obiettivi riferibili alle diverse disposizioni contenute nella legge delega è legato agli interventi attuativi di tali previsioni. Pertanto, l'indicatore principale è costituito dall'emanazione dei decreti delegati, in conformità ai principi e criteri direttivi delineati dal Legislatore e nei tempi prefissati dalla legge delega, rispetto ai quali potrà valutarsi l'effettivo grado di raggiungimento degli obiettivi prefigurati dalla legge stessa, secondo gli indicatori ed i valori di riferimento che saranno definiti dai decreti legislativi attuativi.

Nello specifico, con riferimento all'**articolo 4** utili indicatori, anche in sede di attuazione della legge delega, sono:

- la riduzione del numero di interpelli rispetto agli anni precedenti;
- la riduzione delle tempistiche per l'accesso agli atti e diminuzione del contenzioso in materia;
- il numero di circolari emanate dopo l'attuazione della legge delega e confronto con il numero e la tipologia di circolari precedenti;
- il numero complessivo delle autotutele lavorate dall'ufficio e riduzione del contenzioso in materia;
- il confronto tra il numero complessivo degli avvisi di accertamento e il numero complessivo delle procedure di contraddittorio attivate con i contribuenti.

Gli interventi previsti dagli **articoli 11 e 12**, specie laddove immediatamente riscontrabili da parte dei soggetti interessati, contribuiranno ad aumentare il grado di soddisfazione dei destinatari delle nuove disposizioni, consentendo così di raggiungere livelli qualitativi maggiori sia nel rapporto con l'utenza che in seno alla pubblica amministrazione.



Per quel che, invece, concerne l'**articolo 14** può essere utilizzato quale indicatore il raffronto tra il numero di adempimenti tributari previsti per l'anno precedente e quelli ricadenti nell'anno in corso. Con la stessa finalità sarà possibile individuare la concentrazione degli adempimenti in determinati periodi dell'anno e, in particolar modo, l'assenza di adempimenti nel mese di agosto e dicembre. Fra tali adempimenti andranno annoverati, separatamente, anche gli invii, effettuati da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle comunicazioni, degli inviti e delle richieste di atti, documenti, registri, dati e notizie. Nel mese di agosto andrà altresì verificata l'attività amministrativa in relazione alle risposte alle istanze di interpello rese dall'Agenzia delle entrate. Al fine di valutare la qualità della semplificazione della documentazione nonché l'implementazione dei servizi informatici potrà essere utilizzato quale indicatore il grado di soddisfazione di contribuenti e amministrazione. Al fine di valutare il miglioramento della comunicazione e dello scambio di informazioni tra Agenzia delle entrate e comuni, risulterà utile quantificare gli immobili non censiti e abusivi. L'indicatore individui la misura di tassi debitori e creditori al fine di stabilire se sono congrui e se vi sia simmetria tra gli interessi debitori e creditori.

Con riferimento all'**articolo 15** utili indicatori sono costituiti dalla riduzione del *tax gap* e dal maggiore livello di *compliance*, che potrà essere misurato dal numero di soggetto che aderiranno al concordato preventivo biennali e alla procedura del c.d. adempimento collaborativo.

Per quel che concerne l'**articolo 16** utili indicatori sono la riduzione dei tempi di riscossione e di erogazione dei rimborsi, nonché la fruttuosità delle azioni intraprese.

Per quanto riguarda l'**articolo 17**, i principali indicatori associati agli obiettivi alla base dell'intervento normativo sono i seguenti: il grado di implementazione del processo di digitalizzazione della giustizia tributaria, l'accelerazione delle decisioni riferite al contenzioso tributario, una maggiore certezza nel riparto della giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario, e nel complesso, una maggiore efficienza del sistema tributario.

### **3. OPZIONI DI INTERVENTO E VALUTAZIONE PRELIMINARE**

Le opzioni di intervento ipotizzate sono state:

- opzione 0) (non intervento);
- opzione 1) (intervento normativo).

In linea generale, con riferimento a tutte le disposizioni contenute nel disegno di legge delega, si osserva che l'opzione di non intervento lascerebbe immutato il quadro regolatorio, senza fornire le necessarie risposte volte a superare le criticità rilevate, derivanti dalla complessità del sistema tributario vigente.

Inoltre, opzioni alternative rispetto all'intervento normativo delineato dal disegno di legge delega sono state valutate negativamente, stante l'ormai improcrastinabile necessità di superare le suddette criticità.

In particolare, con riferimento alla disposizione di cui all'**articolo 1**, l'opzione di non intervento non è praticabile in quanto contiene, in ossequio al precetto costituzionale di cui all'art. 76, la delega legislativa per la revisione del sistema fiscale ed i relativi tempi di attuazione.

Per quanto concerne l'**articolo 2**, si osserva che l'opzione di non intervento lascerebbe il Governo privo dei necessari principi e criteri direttivi generali cui uniformare la propria attività.

L'opzione normativa prescelta con riferimento all'**articolo 3** appare quella più idonea ad assicurare le finalità perseguite dallo stesso, dal momento che la realizzazione dei sottostanti obiettivi viene affidata all'emanazione di appositi decreti legislativi, che consentono di effettuare il confronto e l'approfondimento delle varie soluzioni con le parti coinvolte, in un ragionevole arco di tempo.

Con riferimento alla disposizione di cui **all'articolo 4**, si osserva che l'opzione di non intervento lascerebbe immutato il quadro regolatorio che non consente di superare le criticità riscontrate nei rapporti tra amministrazione e contribuente, con particolare riferimento al contraddittorio preventivo, alle procedure di interpello e all'accesso agli atti.

Per quanto riguarda l'**articolo 5**, si osserva che l'opzione di non intervento non consentirebbe di superare le criticità relative al sistema impositivo dell'IRPEF.

Con particolare riferimento al **comma 1, lettera d)**, l'opzione zero consisterebbe nel mantenimento del regime fiscale esistente e, con esso, delle criticità presenti nel sistema di tassazione dei redditi di natura finanziaria. Diversamente, l'opzione di intervento potrebbe, a sua volta, assumere una duplice forma: una prima alternativa di intervento potrebbe consistere nella riconducibilità dei redditi di natura finanziaria nella base imponibile dell'IRPEF, con conseguente abbandono dell'imposizione proporzionale realizzata mediante un prelievo a monte definitivo, in favore dell'imposizione progressiva attuata in sede di dichiarazione dei redditi. L'attuazione di tale ipotesi renderebbe il regime fiscale più equo e più progressivo, ma allontanerebbe il momento del prelievo rispetto a quello del conseguimento del provento, aggraverebbe il contribuente dell'onere di liquidare e versare l'imposta dovuta e fornirebbe allo Stato minori garanzie in ordine alla effettiva riscossione del tributo.

In alternativa, l'opzione di intervento potrebbe consistere nel mantenimento di un sistema basato sull'imposizione proporzionale a monte, con il superamento delle criticità attualmente presenti nel sistema fiscale vigente senza, però, rinunciare al ruolo di "agenti della riscossione", attualmente attribuito agli intermediari finanziari.

In relazione alle **lettere f) e g)**, si osserva che l'opzione di non intervento lascerebbe immutato il quadro regolatorio, che non fornisce tutte le risposte necessarie a garantire la semplificazione e razionalizzazione della disciplina del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa.

Per quanto riguarda le disposizioni di cui **all'art. 5, comma 1, lettera h), nn. 1) e 3)**, l'opzione di non intervento lascerebbe immutato il quadro normativo mantenendo le attuali criticità derivanti dall'applicazione di regole obsolete o dall'esistenza di lacune normative. Relativamente **all'art. 5, comma 1, lett. h), n. 2)**, l'opzione 0, ovvero di non intervento, implicherebbe l'assenza del regime opzionale di rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni posseduti dal contribuente al fine della determinazione dei redditi diversi.

In relazione alle disposizioni di cui **all'articolo 6**, si osserva che l'opzione di non intervento, lasciando immutato il quadro regolatorio, non fornirebbe tutte le risposte necessarie a garantire la semplificazione e razionalizzazione della disciplina del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti.

In merito all'**articolo 7**, l'opzione zero è risultata non adeguata, in quanto comporterebbe il mancato riordino, in ottica di semplificazione e di maggior efficienza, del sistema di funzionamento dell'IVA.

L'opzione di intervento, consistente nell'adozione di appositi criteri e principi direttivi per la revisione dell'imposta sul valore aggiunto, è risultata la più adeguata, atteso che il progetto di riforma sistematica del tributo che s'intende eseguire è parte integrante della riforma fiscale, per la cui attuazione è predisposto il disegno di legge delega.

Per quanto concerne l'**articolo 8**, l'opzione di non intervento non consentirebbe di conseguire il graduale superamento dell'IRAP.

Con riferimento all'**articolo 9** si osserva che l'opzione zero non risponderebbe alla necessità di assicurare le finalità perseguite dal provvedimento in esame. In particolare, per il comma 1, lettere *d)*, *e)* ed *f)*, si osserva che l'opzione zero non risponderebbe alla necessità di assicurare le finalità perseguite dal provvedimento in esame, dirette, nell'ambito del progetto di riforma *de quo*, a semplificare e razionalizzare il sistema degli incentivi fiscali alle imprese, dei regimi fiscali di vantaggio nonché dei regimi agevolativi previsti in favore dei soggetti che svolgono, con modalità non commerciali, attività che realizzano finalità sociali e dei 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.

L'opzione normativa prescelta con riferimento all'**articolo 10** è risultata la più idonea ad assicurare le finalità perseguite dal provvedimento in esame.

Gli interventi normativi di cui agli **articoli 11 e 12**, derivano dall'esigenza contingente di fissare principi e criteri direttivi per la revisione e l'aggiornamento delle disposizioni, sia doganali che in materia di accisa, contenute nei testi unici in premessa indicati. Come si evince da quanto sopra indicato in merito agli obiettivi che esso si prefigge, trattasi di un'azione di portata sia generale che specifica, in relazione alle varie fattispecie cui ci si riferisce.

In relazione all'**articolo 13**, l'opzione di non regolamentazione non è apparsa praticabile, tenuto conto che si è reso necessario intervenire in maniera organica e strutturata sulla disciplina dei giochi pubblici, nel perseguimento dei primari interessi generali dell'ordine pubblico e della sicurezza, contemperando ulteriori interessi generali quali la tutela delle fasce più deboli, la salute pubblica, una equilibrata e sostenibile presenza sul territorio dell'offerta di gioco pubblico, nonché la lotta al gioco illegale e alle frodi a danno dell'erario.

Per quanto concerne gli **articoli 14, 15 e 16**, si osserva che l'opzione di non intervento lascerebbe immutato il quadro regolatorio che non fornisce le risposte necessarie a superare le criticità relative, rispettivamente:

- alla complessità degli adempimenti previsti per i contribuenti;
- alla riduzione del *tax gap*;
- alla riscossione, anche coattiva, dei tributi;

Con riferimento all'**articolo 17**, si osserva che l'opzione zero non consentirebbe di fornire le necessarie risposte per una maggiore efficienza della giurisdizione tributaria, con riguardo al tema di completamento del processo di digitalizzazione del processo tributario telematico, di riordino

territoriale della geografia degli uffici giudiziari, di deflazione del contenzioso. Pertanto, l'opzione di intervento, prescelta e cristallizzata nell'articolo 17 è quella più idonea ad assicurare il raggiungimento di dette finalità nonché a dare attuazione e ad implementare il sistema della giustizia tributaria, così come è stato ridisegnato dalla legge 130/2022 di riforma.

Con riferimento **all'articolo 18**, l'opzione zero lascerebbe immutata la situazione attuale e, quindi, continuerebbero a sussistere le criticità attualmente presenti nel sistema sanzionatorio tributario, in particolare sotto il profilo della proporzionalità delle sanzioni e del raccordo tra processi.

Infine, l'opzione di intervento di cui **all'articolo 19**, intende garantire il superamento della criticità derivante dalla frammentarietà e disorganicità della normativa esistente.

#### **4. COMPARAZIONE DELLE OPZIONI E MOTIVAZIONE DELL'OPZIONE PREFERITA**

##### **4.1 Impatti economici, sociali ed ambientali per categoria di destinatari**

In relazione ai soggetti pubblici, il disegno di legge delega ha come destinatari diretti il Governo, delegato all'emanazione dei decreti legislativi attuativi, e l'Amministrazione finanziaria in generale.

Per quanto concerne, invece, i decreti delegati che saranno adottati in attuazione della delega, i destinatari dei relativi effetti sono individuabili, fin d'ora, nella generalità dei contribuenti e nell'Amministrazione finanziaria nel suo complesso ed, in particolare, nelle Agenzie fiscali per quanto concerne gli aspetti applicativi delle disposizioni che saranno introdotte con i predetti decreti legislativi.

Si osserva, in ogni caso, che l'applicazione, nella predisposizione dei decreti legislativi delegati, di principi e criteri quali il rafforzamento del regime di adempimento collaborativo, l'introduzione di istituti, anche premiali, volti a favorire forme di collaborazione tra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti, l'eliminazione di micro-tributi, la riduzione degli oneri documentali, potranno contribuire a creare un sistema fiscale più equo, efficiente e trasparente, a beneficio dei contribuenti (persone fisiche nonché imprese e società).

In merito all'**articolo 3**, del provvedimento in esame, si rileva che i relativi provvedimenti attuativi troveranno come destinatari diretti, le persone fisiche, i soggetti passivi IRPEF, le persone giuridiche, le imprese (sia in forma individuale che societaria) nonché le imprese estere, che svolgono attività in Italia mediante stabile organizzazione.

Con particolare riferimento all'**articolo 4**, concernente la revisione dello Statuto del contribuente, si evidenzia che gli impatti economici saranno sicuramente positivi, in quanto una maggiore certezza normativa consente a tutti i contribuenti, in particolare agli operatori economici, di agire con una maggiore tranquillità, potendo fare affidamento su indicazioni univoche e generali.

L'intervento normativo di cui all'**articolo 5** troverà, in generale, come destinatari le persone fisiche, in quanto soggetti passivi dell'IRPEF. Più in particolare, per quanto riguarda l'articolo 5, **comma 1**, le disposizioni trovano come destinatari:

- relativamente alla **lettera a), n. 1) e n. 3)**, e alla **lettera h), n. 1) e n. 3)**, la generalità dei contribuenti persone fisiche;

- relativamente alla **lettera a), n. 2.1 e 2.4**, la generalità dei lavoratori dipendenti, dei pensionati, dei lavoratori autonomi e degli imprenditori individuali;
- relativamente alla **lettera a), n. 2.2**, e alla **lettera e)**, la generalità dei lavoratori dipendenti;
- relativamente alla **lettera a), n. 2.3**, la generalità dei lavoratori autonomi e degli imprenditori individuali;
- relativamente alla **lettera b)**, la generalità degli imprenditori agricoli;
- relativamente alla **lettera c)**, la generalità dei soggetti locatori di immobili non abitativi;
- relativamente alla **lettera d)**, i soggetti che conseguono redditi di natura finanziaria al di fuori dell'esercizio dell'attività commerciale e gli operatori professionali (intermediari autorizzati) con i quali i contribuenti intrattengono stabili rapporti e che intervengono nella riscossione dei redditi di natura finanziaria;
- relativamente alla **lettera f)**, la generalità dei lavoratori autonomi;
- relativamente alla **lettera g)**, gli imprenditori individuali e le società di persone in regime di contabilità ordinaria.

Dal punto di vista dell'impatto, considerato l'ambito di applicazione dell'**articolo 5** della delega, la revisione degli scaglioni e delle aliquote incentiverà la partecipazione al mercato del lavoro e determinerà una riduzione delle distorsioni del sistema di tassazione individuale nonché renderà meno appetibili i comportamenti dei contribuenti volti a sottrarre quote di reddito all'imposizione fiscale.

Per quanto concerne le altre disposizioni dell'art. 5, che impattano sulla generalità dei lavoratori dipendenti, dei pensionati, dei lavoratori autonomi e degli imprenditori individuali, una revisione delle disposizioni più critiche in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, volte a ristabilire un sistema tributario equo, efficiente, stabile e trasparente, anche nell'ottica di sostenere la ripresa e favorire la crescita economica, non potrà che avere effetti positivi e di stimolo sull'iniziativa economica privata.

Con particolare riferimento, poi, alla previsione di delega di cui all'articolo 5, comma 1, **lett. d)**, relativo all'imposizione dei redditi di natura finanziaria, si rileva che la prima alternativa di intervento, come descritta nel paragrafo 3 (riconducibilità all'IRPEF di tali redditi), avrebbe un impatto rilevante in termini di aggravamento degli oneri gravanti sia sui contribuenti sia sui soggetti che li erogano. In particolare, sui contribuenti graverebbero gli oneri di liquidazione, dichiarazione e versamento dell'imposta; mentre sugli intermediari autorizzati graverebbero obblighi di certificazione ai contribuenti e di comunicazione all'Amministrazione finanziaria dei redditi corrisposti. La seconda alternativa di intervento (mantenimento dell'imposizione sostitutiva proporzionale) non avrebbe un impatto significativo in termini di maggiori oneri, né per i contribuenti né per gli intermediari, in quanto il nuovo sistema sarebbe basato, in ogni caso, su un regime opzionale applicato dagli intermediari, analogamente a quanto avviene attualmente.

Al fine di superare le criticità attualmente presenti nel sistema fiscale dei redditi di natura finanziaria, senza compromettere la semplicità e l'efficienza dello stesso, tale seconda opzione di intervento appare preferibile.

La riconducibilità delle diverse tipologie di proventi a un'unica categoria reddituale e l'omogeneizzazione delle regole di determinazione dei redditi, sulla base dei principi di cassa e compensazione, infatti, consente di superare le criticità relative alle basi imponibili e al *timing* della tassazione.

La previsione dell'applicazione, da parte di intermediari autorizzati, di un regime opzionale semplificato di riscossione dell'imposta, da un lato evita di addossare gli oneri di liquidazione e versamento al contribuente e dall'altro fornisce allo Stato maggiori garanzie in termini di effettiva riscossione del tributo. Ciò, anche in considerazione del fatto che la maggior parte dei contribuenti interessati sono piccoli risparmiatori.

Per quanto concerne la previsione di cui all'**art. 5, c. 1, lett. h), n. 2)**, la stessa, introducendo un regime opzionale, concederebbe ai contribuenti uno strumento di pianificazione fiscale.

Anche con riferimento alle disposizioni degli **articoli 5, comma 1, lettere f), g) e h), 6, 8 e 9, lettere a), b) e c)**, volte a razionalizzare e semplificare il quadro normativo in materia di reddito di lavoro autonomo, reddito d'impresa, redditi diversi e IRAP, si evidenzia che gli interventi previsti, in quanto contenenti una mera previsione di delega, non sono, al momento, suscettibili di produrre effetti sui contribuenti che si avranno solo con la successiva emanazione dei decreti legislativi.

Le disposizioni attuative dei principi di delega di cui all'**articolo 7** produrranno effetti sulle persone fisiche e giuridiche, soggetti passivi all'imposta sul valore aggiunto e sui consumatori finali che, nell'ambito dell'IVA, costituiscono i contribuenti di fatto, i quali subendo la rivalsa dell'imposta, ne restano incisi.

L'attuazione dei principi di delega avrà un impatto sul funzionamento del mercato, favorendo la competitività delle imprese.

Le disposizioni di cui all'**articolo 9**, in quanto contenenti mere previsioni di delega, non sono anch'esse, di per sé immediatamente suscettibili di produrre impatti diretti. In ogni caso, gli interventi normativi che saranno contenuti nei decreti legislativi da adottare in attuazione della delega troveranno, come diretti destinatari, tutti i soggetti (persone fisiche, società ed enti).

Le disposizioni contenute nell'**articolo 10**, contengono previsioni in materia di semplificazione della disciplina di imposta di registro, di imposta sulle successioni e donazioni, di imposta di bollo e degli altri tributi erariali indiretti, diversi dall'IVA, riduzione e semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, semplificazione delle modalità di pagamento dei tributi, anche tramite l'autoliquidazione, l'implementazione di nuove soluzioni tecnologiche nonché il potenziamento dei servizi telematici al fine di ottenere un beneficio fiscale per i contribuenti, sia per quanto riguarda gli adempimenti che gli aspetti di natura impositiva.

Le previsioni di ampia portata contenute negli **articoli 11 e 12** indicano criteri direttivi generali, al momento non riferibili a dati strettamente quantitativi. In merito ai destinatari delle disposizioni medesime, si rileva che a beneficiare dell'intervento in questione saranno prevalentemente i soggetti virtuosi e correttamente operanti nel settore dei prodotti energetici e dell'energia elettrica, ad esempio, in ordine alla rimodulazione delle aliquote, alla semplificazione normativa e al contrasto alle frodi. Benefici di carattere generale – rivolti, quindi, anche a cittadini e imprese operanti in altri settori - si avranno poi in termini ambientali, poiché l'intervento, come in

precedenza indicato, si propone, tra l'altro, di promuovere l'utilizzo di prodotti energetici ottenuti dalla biomassa o da altre risorse rinnovabili.

L'intervento normativo contenuto nell'**articolo 13**, prevedendo l'introduzione di regole trasparenti ed uniformi nell'intero territorio nazionale in materia di titoli abilitativi all'esercizio dell'offerta di gioco e la razionalizzazione della rete di raccolta del gioco, produrrà impatti positivi sul comparto del gioco pubblico legale, dando maggiore certezza agli operatori, che potranno meglio programmare i propri investimenti e razionalizzare le proprie procedure.

Il solo comparto del Gioco pubblico dedicato agli apparecchi da intrattenimento con vincite in denaro (di cui all'art 110, c. 6, del TULPS) è complesso; la relativa filiera comprende una molteplicità di aziende, che svolgono attività molto diverse. Oltre ai concessionari, la filiera è composta dai gestori di apparecchi, dai gestori di sale e, infine, vi sono le imprese dell'indotto, cioè i produttori, manutentori e importatori degli apparecchi da gioco. Infine, sono interessate anche aziende nei cui locali si trovano le Slot e i cui proventi contribuiscono ai loro risultati economici (esercizi come i bar, le rivendite, etc).

Nell'elenco degli operatori del comparto apparecchi ed intrattenimento, di cui all'articolo 1, comma 82, della legge 13 dicembre 2010, n 220 (c.d. elenco RIES), sono iscritti circa 52.000 soggetti, che operano nel settore.

Se si allarga lo spettro all'intero gioco pubblico, ci si trova di fronte a circa 400 concessionari, decine di migliaia di punti e negozi di gioco, che danno occupazione a centinaia di migliaia di lavoratori. La raccolta dell'intero gioco pubblico, nel 2022 ha fatto registrare entrate erariali superiori agli 11 miliardi di euro.

Questi valori finanziari sono indicativi dell'importanza del settore e di come la legge delega, grazie alle certezze regolatorie, potrebbe portare ad un volano di investimenti, consentendo una pianificazione a lungo termine, non soggetta a regole diversificate sul territorio nazionale.

Da questo punto di vista, in particolare, i previsti interventi di armonizzazione e riequilibrio del prelievo fiscale, unitamente al principio di certezza del prelievo fiscale per l'intera durata delle concessioni, eserciterebbero un'ulteriore spinta agli investimenti in sicurezza del gioco e nella realizzazione di costanti buone pratiche, come espressamente affermato alla lettera *h*), della disposizione in commento.

Le norme sul rafforzamento della prevenzione e dei controlli e quelle sulla responsabilizzazione dei concessionari e, più in generale, degli operatori aumenteranno il livello di sicurezza del settore, consentendo di contrastare le infiltrazioni criminali, di aumentare gli strumenti di lotta al riciclaggio e, più in generale, di ottenere un quadro regolatorio più certo, solido ed innovativo. Inoltre, prevedendo maggiori tutele per le categorie di soggetti più deboli ed introducendo regole atte a prevenire fenomeni di disturbi da gioco d'azzardo patologico, sarà assicurata una maggiore tutela dei connessi primari interessi generali, quali l'ordine pubblico, la sicurezza e la salute pubblica.

Per quanto attiene al tema del gioco pubblico, la scelta di un intervento normativo di riordino è stata definita avendo a riferimento l'esperienza maturata in relazione al vigente mercato del gioco pubblico e alle correlate criticità, normative e sociali che, nel corso del tempo, si sono manifestate. L'opzione di non intervenire è stata accantonata, in ragione della necessità di ovviare alle suddette criticità che, in assenza di un intervento di riordino, continuerebbero a incrinare l'assetto legale del

gioco pubblico.

Con riferimento all'**articolo 14**, si prevede che la sua attuazione avrà impatti positivi sia sotto il profilo economico sia sotto il profilo sociale, in quanto la semplificazione delle procedure e dei termini avvicina il cittadino al fisco, riducendo il margine di errore e favorendo l'adempimento spontaneo, con il fine ultimo, peraltro, di evitare disparità tra ente creditore e debitore (si vedano, in particolare, i previsti interventi di armonizzazione dei tassi di interessi).

Per quel che concerne l'**articolo 15**, si evidenzia come il confronto costante con il contribuente, anche tramite istituti di prevenzione dell'evasione (adempimento collaborativo e concordato), nonché l'utilizzo delle nuove tecnologie possano ridurre il rischio di falsi positivi, con impatti economici e sociali sia per l'amministrazione finanziaria che potrebbe ridurre il proprio "tempo-lavoro" sia per i cittadini che, in tal modo, sarebbero gravati di minori oneri.

L'**articolo 16** ha, invece, impatti importanti sotto il profilo economico, perché permetterebbe una riduzione dei costi sia per l'Agenzia delle entrate sia per Agenzia delle entrate – Riscossione attraverso un miglior coordinamento delle attività di due enti e attraverso nuovi sistemi di riscossione. Sotto il profilo sociale i cittadini avranno benefici grazie ad una razionalizzazione e semplificazione dell'attività di riscossione, ivi inclusa la facoltà di rateizzare.

Le previsioni di cui all'**articolo 17**, una volta attuate, interesseranno, innanzitutto, i contribuenti che potranno fruire di una giustizia tributaria certamente più efficiente, digitalizzata, ordinata e semplificata; saranno, peraltro, interessati anche i magistrati ed il personale amministrativo in servizio presso le sedi interessate dal riordino della geografia giudiziaria. Con riferimento a tali principi di delega, previsti dalle lettere *g)* e *h)*, si evidenziano potenziali impatti sociali, dovuti ai trasferimenti dei soggetti destinatari interessati, ed economico/ambientali, nella misura in cui il riordino territoriale avrà conseguenze sull'indotto dell'area circostante agli uffici giudiziari coinvolti.

Con riferimento agli impatti delle disposizioni contenute **nell'articolo 18**, il raccordo tra il sistema sanzionatorio amministrativo e quello penale potrà contribuire a garantire l'effettività dell'applicazione delle sanzioni e, al contempo, a migliorare la certezza del diritto.

Analogamente, l'attuazione dell'**articolo 19**, relativo al riordino delle disposizioni tributarie e all'opera di codificazione, potrà avere un impatto sicuramente positivo in termini di garanzia della certezza del diritto, con risvolti economici positivi consentendo a tutti i contribuenti, in particolare agli operatori economici, di agire con una maggiore tranquillità, potendo fare affidamento su indicazioni univoche e generali.

## **4.2 Impatti specifici**

### **A. Effetti sulle PMI**

In linea generale, si osserva che gli interventi normativi inseriti nel disegno di legge in commento, in quanto contenenti mere previsioni di delega, non sono, al momento, suscettibili di produrre effetti su micro, piccole e medie imprese. Tali effetti saranno valutabili solo nella successiva fase di emanazione dei decreti legislativi attuativi.



In ogni caso, si può fin d'ora ragionevolmente presumere che l'attuazione di alcune disposizioni di delega potrà avere impatti positivi per il settore imprenditoriale in generale.

In particolare, l'attuazione delle previsioni contenute nell'**articolo 3** potrebbe produrre effetti positivi in relazione alla prevista introduzione di misure volte a conformare il sistema di imposizione sul reddito ad una maggiore competitività sul piano internazionale, nel rispetto degli standard previsti dalla normativa eurounitaria e dalle raccomandazioni OCSE.

Inoltre, la riforma che si intende attuare, garantendo una maggiore certezza sotto il profilo normativo (**articoli 4 e 19**), una semplificazione degli adempimenti (**articolo 14**), un miglioramento delle tecniche di accertamento (**articolo 15**) ed una più efficiente riscossione (**articolo 16**), potrà incidere positivamente sullo sviluppo economico delle piccole e medie imprese, che saranno indotte ad operare nuovi investimenti, contribuendo alla crescita del "sistema Paese".

Con le disposizioni contenute **nell'articolo 5, comma 1, lettera e)**, si potranno avere effetti positivi in termini di produttività ed efficienza delle piccole e medie imprese che erogano *fringe benefit*.

Sempre con riferimento all'**articolo 5, la lettera g)** introduce, per le imprese in regime di contabilità ordinaria, la facoltà di avvalersi di un meccanismo d'imposizione proporzionale; tale previsione è finalizzata a 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.

**L'articolo 6**, tra le altre misure, prevede la riduzione dell'aliquota IRES per la parte del reddito impiegata in investimenti (qualificati e in nuove assunzioni) entro i due periodi d'imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito a condizione che gli utili non siano distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa: tale misura dovrebbe favorire la competitività anche delle piccole e medie imprese, sostenere la loro crescita economica e l'incremento della base occupazionale. Lo stesso articolo 6 mira alla revisione della disciplina di deducibilità degli interessi passivi dei soggetti IRES prevedendo l'introduzione di apposite franchigie che andrebbero ad avvantaggiare le piccole e medie imprese.

Con riferimento **all'articolo 7**, l'attuazione dei principi di delega potrà avere un impatto positivo anche sulle PMI, dal momento che la revisione dell'IVA si tradurrà in una più puntuale attuazione del criterio di neutralità dell'imposta e, inoltre, consentirà alle imprese di avere una maggiore liquidità, attraverso l'accelerazione dei rimborsi IVA per le PMI in regime di franchigia IVA.

Con **l'articolo 8** la legge delega intende procedere ad una revisione organica dell'IRAP volta all'abrogazione del medesimo tributo e alla contestuale istituzione di una sovraimposta da determinarsi con le stesse regole previste per l'IRES: il superamento dell'IRAP sarà attuato in modo graduale dando priorità alle società di persone, alle associazioni tra artisti e professionisti e alle società tra professionisti; in una successiva fase verrà esteso alle società di capitali.

Con **l'articolo 9, lettere b) e c)**, la legge delega introduce varie misure, rivolte anche alle piccole e medie imprese, finalizzate alla revisione della disciplina della società non operative e alla semplificazione e 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 al fine di adeguare la disciplina attuale ai mutamenti intervenuti nel sistema economico e di allinearla tendenzialmente a quella vigente nei principali Paesi europei.

L'introduzione delle misure previste dall'**articolo 10** potrà avere effetti, tra l'altro, sul mercato immobiliare.

Mediante gli **articoli 11 e 12** si prevede, rispettivamente, l'effettuazione di una revisione della disciplina doganale e di taluni interventi in materia di accisa e di altre imposte sulla produzione e sui consumi. In particolare, le previsioni contenute nell'articolo 11 impatteranno positivamente, sia in termini di semplificazione delle procedure e dei controlli che in relazione ai benefici derivanti dal riassetto del quadro normativo esistente in materia doganale, sull'operatività dei soggetti coinvolti nelle operazioni doganali, mentre, con riferimento all'articolo 12, si intende, attraverso le disposizioni in esso contenute, procedere ad un riordino, anche in chiave ambientale, della normativa anzidetta, dando altresì impulso, per le PMI che vorranno investire in tal senso, alla produzione di energia elettrica, di gas metano o di gas naturale ottenuti da biomasse o altre risorse rinnovabili.

Con riferimento all'**articolo 13**, l'attuazione dei criteri di delega potrà produrre effetti armonici sulle micro, piccole e medie imprese che si potranno sviluppare sul territorio nazionale. La filiera del gioco è composta da migliaia di piccole imprese: si va dai produttori di apparecchi, ai gestori di sale VLT, dai punti di raccolta delle scommesse, ai punti vendita delle lotterie ad estrazione differita, dai gestori di apparecchi AWP agli esercizi di vicinato in cui tali apparecchi vengono ubicati. La certezza normativa, l'uniformità di regole sul territorio, il rafforzamento dei controlli sull'illegale, l'individuazione di requisiti soggettivi certi e ben definiti, favorirà la pianificazione degli investimenti, garantendo migliaia di posti di lavoro e l'irrobustimento del tessuto economico italiano delle piccole imprese.

L'**articolo 17** mira a semplificare il contenzioso tributario ed a riordinare, anche sotto il profilo della distribuzione territoriale degli uffici, il sistema della giustizia tributaria, incrementandone complessivamente l'efficienza, anche a beneficio delle PMI.

## B. Effetti sulla concorrenza

Anche per quanto concerne gli effetti sulla concorrenza, gli stessi saranno valutabili soltanto in fase di emanazione dei decreti legislativi attuativi.

In ogni caso, preme evidenziare che gli interventi regolatori previsti dal disegno di legge delega non dovrebbero comportare effetti negativi sul corretto funzionamento concorrenziale del mercato e sulla competitività complessiva del sistema economico.

La riforma complessiva delle imposte e delle procedure di accertamento e riscossione, unitamente alla previsione di adempimenti semplici e veloci, potranno costituire un incentivo per le aziende che intenderanno realizzare nuovi investimenti in Italia, con conseguente nuove risorse e allocazioni di capitali, da cui normalmente discendono condizioni più favorevoli per il funzionamento concorrenziale dei mercati.

In tal senso, le misure contenute nell'**articolo 3** potranno contribuire a favorire, ad esempio, la competitività degli investimenti effettuati in Italia, sempre nel rispetto della normativa sugli aiuti di Stato e dei principi delle pratiche fiscali non dannose.

La previsione dell'**articolo 5**, relativa all'introduzione di un'aliquota proporzionale per la tassazione del reddito d'impresa, come per i soggetti IRES, anche per i soggetti IRPEF, rende neutrale la scelta tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese, limitando le distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche imprenditoriali (**art. 5, lettera g), n.1**).

Dall'attuazione dei principi di delega previsti nell'**articolo 7**, in materia di IVA, si potranno riscontrare elementi positivi per il corretto funzionamento del mercato e della competitività tra gli operatori interessati.

Lo stesso **articolo 9, comma 1, lettere d), e) ed f)**, prevede espressamente il rispetto della disciplina europea in materia di aiuti di Stato.

Anche le agevolazioni di carattere fiscale previste dall'**articolo 10** non presentano profili ed elementi idonei a falsare il corretto funzionamento del mercato e della competitività.

Non si rileva, inoltre, alcun effetto sulla concorrenza dalle proposte relative al reddito d'impresa e IRAP, di cui agli **articoli 5, 6, 8 e 9, lett. a), nn. 1 e 3 e lett. b) e c)**.

Anche le previsioni in materia doganale e di accisa ed altre imposte sulla produzione e sui consumi, contenute di cui agli **articoli 11 e 12**, non impattano sul corretto funzionamento del mercato e della competitività.

Analogamente, la revisione degli adempimenti tributari e delle procedure di accertamento e riscossione previste dagli **articoli 14, 15, 16**, non comportano effetti negativi sul corretto funzionamento concorrenziale del mercato e sulla competitività complessiva del sistema economico.

Infine, anche le misure di cui all'**articolo 17** lasciano inalterato il corretto funzionamento del mercato e della competitività.

## C. Oneri informativi

Con riferimento alle misure previste dalle disposizioni della legge delega, l'eventuale introduzione di nuovi o diversi oneri informativi per cittadini ed imprese dovrà essere valutata in base ai relativi decreti legislativi attuativi.

In ogni caso, l'eliminazione di elementi di incertezza nell'ordinamento tributario e la semplificazione e razionalizzazione della disciplina dei singoli tributi hanno un indubbio effetto sui costi amministrativi dei contribuenti e delle imprese, riducendo i costi connessi alla gestione dei controlli effettuati dall'amministrazione finanziaria ed il relativo eventuale contenzioso.

In tal senso, l'**articolo 2** espressamente prevede, quale criterio direttivo generale cui attenersi nell'adozione dei decreti delegati, la revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento a carico dei contribuenti, da raggiungere tramite la riduzione degli oneri documentali, anche mediante il rafforzamento del divieto per l'Amministrazione finanziaria di richiedere al contribuente documenti già in suo possesso (**comma 1, lett. d), n.1**).

Si pensi anche al riferimento al pieno utilizzo dei dati provenienti dalla fatturazione elettronica e dalla trasmissione telematica dei corrispettivi nonché alla piena realizzazione dell'interoperabilità delle banche di dati e all'efficiente utilizzo, anche sotto il profilo tecnologico, da parte

dell'amministrazione finanziaria, dei dati ottenuti attraverso lo scambio di informazioni (cfr. **comma 1, lett. b) e c)**).

Sempre nell'ottica della revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento a carico dei contribuenti, si richiama l'esigenza di prevedere nuove forme di erogazione di informazioni e di assistenza ovvero percorsi facilitati di accesso ai servizi per i soggetti più deboli, quali anziani o soggetti affetti da disabilità (**comma 1, lett. d), nn. 2 e 3**).

In relazione all'**articolo 11**, nell'ambito del completamento della telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali, verranno presumibilmente eliminati o modificati alcuni oneri informativi attualmente previsti sia in capo agli utenti che ai soggetti che operano nel settore doganale, al fine di rendere più rapida l'esecuzione delle procedure previste in tale ambito nonché il reperimento dei dati ad esse riferiti. Inoltre, la previsione di accrescere il coordinamento tra Autorità doganali e tra le diverse Amministrazioni coinvolte nell'attività di verifica delle procedure doganali comporterà modifiche in senso migliorativo dell'attuale operatività al fine di rendere più snello ed efficace lo scambio di informazioni tra le predette amministrazioni.

In merito all'**articolo 12**, che si propone di rivedere talune disposizioni in materia di accisa e di altre imposte sulla produzione e sui consumi, non si prevedono particolari oneri informativi in relazione alla prevista rimodulazione delle aliquote di accisa (**comma 1, lettera a)**) e della tassazione di cui al medesimo **comma 1, lettera c)**, mentre potrebbero essere eliminati, modificati o introdotti alcuni adempimenti amministrativi o contabili in capo agli attuali beneficiari in caso di soppressione o rimodulazione di alcune agevolazioni catalogate come "sussidi ambientalmente dannosi" (**comma 1, lettera d)**). Riguardo, invece, a quanto previsto alla **lettera b) del medesimo comma 1**, oneri informativi (sia a carico dei soggetti interessati che dell'amministrazione) potrebbero derivare dall'eventuale introduzione di meccanismi di rilascio di titoli per la cessione di energia elettrica, di gas metano o di gas naturale a consumatori finali ai fini del riconoscimento dell'accisa agevolata o esente. Si verificherà, presumibilmente, una riduzione degli oneri informativi - attualmente gravanti sia sull'Agenzia delle dogane e dei monopoli (ADM) che sui soggetti operanti nei rispettivi settori - in ordine alla prevista semplificazione degli adempimenti amministrativi relativi alla detenzione, vendita e circolazione dei prodotti alcolici sottoposti al regime dell'accisa anche attraverso la progressiva informatizzazione del sistema dei relativi contrassegni di Stato (**comma 1, lettera e)**). Infine, per quanto concerne il **comma 1, lettera f)**, potrebbero sorgere nuovi oneri informativi a seguito all'ampliamento della platea dei prodotti rientranti nella base imponibile dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, sui bitumi di petrolio e altri prodotti utilizzati per la lubrificazione meccanica, mentre semplificazioni amministrative e contabili per gli operatori e per la predetta ADM deriveranno verosimilmente dalla semplificazione delle procedure e degli adempimenti amministrativi inerenti all'applicazione della medesima imposta di consumo.

**L'articolo 13** prevede espressamente l'armonizzazione dei diversi tributi in materia di giochi, eliminando le sperequazioni esistenti, in un'ottica di facilitazione degli adempimenti da parte dei contribuenti e di facilità di accertamento e riscossione da parte dello Stato.

Alla stessa stregua, anche con riferimento alla revisione dell'attività di accertamento, l'**articolo 15** della legge delega espressamente prevede, quali principi e criteri direttivi specifici, la semplificazione del procedimento accertativo, anche mediante l'utilizzo delle tecnologie digitali,

con conseguente riduzione degli oneri amministrativi a carico dei contribuenti (**comma 1, lett. a**) e l'implementazione dell'utilizzo di tecnologie digitali, anche supportate dall'intelligenza artificiale, al fine di ottenere, attraverso la piena interoperabilità tra le banche dati, la disponibilità delle informazioni rilevanti e garantirne il tempestivo utilizzo per 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 (**comma 1, lett. e, n. 2**).

D. Rispetto dei livelli minimi di regolazione europea

In considerazione del fatto che la disciplina contenuta nell'intervento normativo in argomento non è stata emanata al fine di recepire direttive comunitarie, non sussiste, allo stato, la necessità di valutare il rispetto dei livelli minimi di regolazione europea. Tale valutazione sarà chiaramente demandata alla successiva fase attuativa della delega.

### **4.3 Motivazione dell'opzione preferita**

In relazione all'**articolo 1**, la scelta di conferire delega al Governo per la riforma del sistema fiscale è apparsa necessaria, stante la sua centralità nell'ambito del programma di Governo, volto al rilancio strutturale dell'Italia sul piano economico e sociale, nonché nell'ambito delle azioni individuate nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) per dare risposta alle esigenze strutturali del Paese. Il ricorso al meccanismo della delega in materia tributaria trova la propria ragione nell'estremo tecnicismo della materia e nella necessità di affidare all'Esecutivo la regolamentazione di dettaglio. L'**articolo 2**, in ossequio a quanto prescritto dall'articolo 76 della Costituzione, contempla una serie di principi e criteri generali, cui il Governo è chiamato ad attenersi nell'adozione dei diversi decreti legislativi.

Analogamente, l'**articolo 3** detta i principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale che il Governo deve osservare, che, in considerazione delle ragioni esposte in precedenza, appaiono idonei ad assicurare i vantaggi più appropriati per i soggetti interessati.

Con riferimento all'**articolo 4**, si è ritenuto che maggiore certezza normativa ed il miglioramento del dialogo tra amministrazione e contribuenti possa essere compiuto solo tramite una revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, e, in particolare, rivedendo il rapporto tra motivazione e prova, il principio del contraddittorio, la procedura in materia di interpello nonché la disciplina in materia di accesso e autotutela. Non si ravvisano, quindi, svantaggi nella realizzazione di tali interventi.

Quanto alle previsioni dell'**articolo 5**, si ritiene opportuna l'adozione dell'opzione intervento, posto che lo stesso appare idoneo ad assicurare una riduzione della pressione fiscale sui soggetti passivi dell'IRPEF e una semplificazione del sistema impositivo, con effetti anche sul livello di evasione ed elusione fiscale. Inoltre, il riordino e la semplificazione della materia tributaria consentiranno ai contribuenti di percepire con maggiore chiarezza gli adempimenti fiscali. Non si ravvisano, dunque, svantaggi.

Con specifico riferimento all'**articolo 5, comma 1, lett. d)** la seconda alternativa di intervento (mantenimento dell'imposizione sostitutiva proporzionale) appare preferibile, perché consente di superare le criticità attualmente presenti nel sistema fiscale dei redditi di natura finanziaria, senza compromettere la semplicità e l'efficienza dello stesso.

L'intervento specifico di cui al **numero 2, della lettera h), dell'articolo 5**, tende a ridurre gli interventi normativi, in quanto si pone l'obiettivo di disciplinare a regime l'opzione per la rideterminazione del valore fiscale dei terreni e delle partecipazioni che, nelle intenzioni del legislatore del 2001 (tale regime opzionale è stato introdotto dalla legge finanziaria 2002), doveva avere carattere straordinario, ma che, invece, è stato riproposto in occasione di tutte le successive leggi finanziarie o di bilancio.

Le misure introdotte in materia di reddito d'impresa dagli **articoli 5, comma 1, lettere f) e g), 6 e 9, lettere a), b) e c)**, possono concretamente favorire la semplificazione e la razionalizzazione dei criteri di determinazione del reddito d'impresa, al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi a carico delle imprese.

Con riferimento all'**articolo 7**, del disegno di legge in commento, l'opzione zero, ossia il mancato intervento normativo, non sarebbe risultato percorribile, dal momento che avrebbe comportato, ai fini IVA, il mancato riordino, in ottica di semplificazione, di maggior efficienza del sistema dell'IVA.

Con l'**articolo 8**, si intende perseguire una revisione, quanto più organica, dell'IRAP, volta all'abrogazione del medesimo tributo e contestuale istituzione di una sovraimposta, tale da assicurare un equivalente gettito fiscale, atto a garantire il finanziamento del fabbisogno sanitario.

I principi di cui all'**articolo 9, comma 1, lettere d), e) ed f)**, possono concretamente favorire la semplificazione e la razionalizzazione del sistema degli incentivi fiscali alle imprese, dei regimi fiscali di vantaggio nonché dei regimi agevolativi previsti in favore dei soggetti che svolgono, con modalità non commerciali, attività che realizzano finalità sociali.

Il riordino e la semplificazione previsti dall'**articolo 10** consentiranno ai contribuenti di percepire con maggiore chiarezza gli adempimenti fiscali. La scelta dell'intervento normativo è stata, pertanto, valutata come la più adeguata, nell'intento di superare le criticità esistenti.

In relazione agli articoli agli **articoli 11 e 12** mediante gli interventi normativi prospettati, si mira, da un lato, ad aggiornare la normativa doganale, attualmente contenuta principalmente nel testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (TULD) e, dall'altro, a rivedere taluni aspetti sostanziali, riguardanti il sistema dell'accisa e di altre specifiche imposte indirette sulla produzione e sui consumi. Alla base della scelta delineata dalle nuove disposizioni vi è il convincimento che esse avranno un impatto positivo sull'attività dei destinatari delle stesse (soprattutto in termini di semplificazione degli adempimenti e chiarezza delle norme, come riordinate), ma anche sull'operatività della pubblica amministrazione e, infine, sull'ambiente.

In relazione all'**articolo 13**, la motivazione dell'opzione prescelta è quella di introdurre una normativa nazionale organica e strutturata nel settore dei giochi, semplificando e armonizzando la normativa esistente, provvedendo ad abrogare le disposizioni incompatibili, consentendo un maggiore controllo del gioco illegale e un rafforzamento della sicurezza del gioco legale e ponendo come obiettivo fondamentale la tutela della salute

Per quel che riguarda l'**articolo 14**, la semplificazione degli adempimenti, l'armonizzazione dei termini e la loro sospensione in alcuni periodi dell'anno sono strumenti idonei a raggiungere una maggior *tax compliance* e a semplificare gli oneri a carico dei contribuenti. La norma realizza, quindi, indubbi vantaggi per i destinatari della disposizione.

Inoltre, l'**articolo 15** e l'**articolo 16**, rivedendo, in una logica di semplificazione, sia il sistema di accertamento sia il sistema di riscossione, non reca svantaggi, ma, al contrario, promuove una maggiore efficienza sia all'interno della p.a. sia nel rapporto con i cittadini, nella logica, altresì, di garantire una maggiore tutela agli interessi in gioco (quali ad esempio il diritto alla riservatezza). Le norme, dunque, non comportano svantaggi.

Con riferimento all'**articolo 17**, l'opzione preferita è quella più idonea a soddisfare le finalità che si propone di raggiungere la disposizione nonché a dare attuazione e ad implementare il sistema della giustizia tributaria così come è stato ridisegnato dalla legge di riforma n. 130 del 2022.

In relazione **all'articolo 18**, si è ritenuta preferibile l'opzione di intervento normativo, in quanto consente di superare le criticità attualmente presenti nel sistema sanzionatorio tributario, mediante il raccordo tra quello amministrativo e quello penale nonché mediante l'allineamento del sistema ai più recenti sviluppi giurisprudenziali e agli *standard* condivisi a livello internazionale, perseguendo il principio di proporzionalità delle sanzioni.

L'**articolo 19**, infine, mira alla razionalizzazione della normativa tributaria mediante una preliminare attività di riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale, tramite la redazione di testi unici, e la successiva attività di codificazione, favorendo la certezza del diritto e la conoscenza della normativa tributaria.

## **5. MODALITÀ DI ATTUAZIONE E MONITORAGGIO**

### **5.1 Attuazione**

In relazione a quanto previsto dalle disposizioni contenute nella legge delega, non si ravvisano, in generale, fattori prevedibili che possano condizionarne o impedirne l'attuazione. In ogni caso, le condizioni e i fattori che possono incidere sull'efficacia degli interventi, sono costituiti dal livello di adeguamento, da parte dei contribuenti e delle imprese, alle disposizioni che saranno contenute nei decreti legislativi attuativi.

Il soggetto responsabile dell'attuazione della legge delega in commento è il Governo, che dovrà adottare, entro 24 mesi dalla sua entrata in vigore, uno o più decreti legislativi per la revisione del sistema tributario, nonché eventuali decreti correttivi ed integrativi 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 di cui ai commi 1 e 4, secondo la procedura fissata dall'articolo 1 della legge delega.

In particolare, detti decreti legislativi saranno adottati su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e, per quanto di competenza, del Ministro per gli affari regionali e per le autonomie, di concerto con i Ministri competenti per materia. Gli schemi dei decreti legislativi, corredati di relazione tecnica, dovranno essere trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte

delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, e, ove suscettibili di produrre effetti nei confronti delle Regioni e degli enti locali, dovranno essere preliminarmente trasmessi alla Conferenza Unificata per l'espressione del relativo parere.

Infine, allo stesso Governo è affidato, ai sensi dell'articolo 19, il compito di procedere al riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale, mediante la redazione di testi unici da adottare entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge delega, nonché di provvedere alla codificazione della normativa fiscale entro 12 mesi dall'adozione dell'ultimo dei decreti legislativi correttivi ed integrativi, di cui all'articolo 1, comma 6.

## **5.2 Monitoraggio**

In base a quanto disposto dall'articolo 1, non sono previste particolari forme di controllo e di monitoraggio. Tuttavia, considerato che si tratta di una legge delega, spetterà al Governo l'applicazione dei principi e dei criteri direttivi indicati, ferma restando la possibilità di adottare decreti legislativi correttivi ed integrativi entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti delegati.

Peraltro, non si rinvencono aspetti di particolare priorità che richiedano un monitoraggio in fase di attuazione dell'intervento.

In ogni caso, si ritiene che il grado di raggiungimento degli obiettivi potrà essere verificato, tra l'altro, attraverso la riduzione degli adempimenti fiscali che gravano sui contribuenti, un miglior dialogo tra amministrazione finanziaria e cittadini, nonché attraverso la misurazione della diminuzione dell'elusione e dell'evasione fiscale.

Il monitoraggio dell'applicazione delle disposizioni che saranno introdotte dai decreti legislativi delegati sarà assicurato dall'Amministrazione finanziaria mediante i consueti strumenti di controllo, volti a verificare la corretta applicazione delle disposizioni fiscali.

## **6. CONSULTAZIONI SVOLTE NEL CORSO DELL'AIR**

Nella fase di analisi, in relazione alle disposizioni contenute nella legge delega nel suo complesso, sono state consultate le diverse articolazioni dell'Amministrazione finanziaria (Ministero dell'economia e delle finanze, Agenzia delle entrate e Agenzia delle entrate-Riscossione, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Guardia di Finanza).

Si segnala, in ogni caso, che, per quanto riguarda in particolare i criteri di cui **all'articolo 5**, durante la XVIII Legislatura, sono state svolte interlocuzioni con le parti sociali, presso le Commissioni riunite VI della Camera dei Deputati (Finanze) e 6° del Senato della Repubblica (Finanze e Tesoro), nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario (per un'ampia disamina sulle precedenti interlocuzioni con le parti sociali svolte su temi analoghi nella scorsa Legislatura si rinvia [indagini conoscitive](https://www.senato.it/Leg18/3518?indagine=1201) reperibili sul sito del Senato della Repubblica (<https://www.senato.it/Leg18/3518?indagine=1201>).



In questo contesto è stato evidenziato che qualunque intervento di riforma dovrebbe evitare di aumentare il livello complessivo del prelievo fiscale, già alto nel confronto internazionale; in particolare, è stato rilevato che è necessario rivedere l'intera struttura dell'IRPEF nell'ambito di una revisione ampia e organica, che tenga conto della complessità e delle funzioni svolte dal sistema impositivo. A livello sostanziale, tale riforma dovrebbe porsi come obiettivo quello di sostenere la crescita economica, incentivando l'offerta di lavoro e l'attività di impresa.

Inoltre, nell'ottica del perseguimento dell'obiettivo di riduzione della pressione fiscale individuale e di garantire l'equità dell'imposizione sono state avanzate proposte nel senso della riduzione del numero delle aliquote e dell'incremento del livello degli scaglioni presso i quali scattano le aliquote successive, in modo tale da allungare lo spettro della progressività e ridurre il peso fiscale in corrispondenza dei redditi medi; parallelamente, per compensare la conseguente perdita di gettito, è stata rappresentata l'ipotesi di una revisione del sistema di deduzioni e detrazioni.

Infine, è stato rilevato che la riforma dell'IRPEF dovrebbe perseguire anche obiettivi di razionalizzazione e semplificazione del quadro normativo al fine di garantire certezza nell'applicazione delle norme e coerenza dell'impianto impositivo, nonché per assicurare che il sistema tributario sia percepito come equo, affidabile e trasparente sia a livello nazionale che all'estero (si veda, al riguardo, il resoconto dell'[Audizione del Direttore Generale delle Finanze del 26 marzo 2021 nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario](https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/316/901/Audizione_Dip._delle_finanze.pdf) - [https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/documento\\_evento\\_procedura\\_commissione/files/000/316/901/Audizione Dip. delle finanze.pdf](https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/316/901/Audizione_Dip._delle_finanze.pdf)).

Per quanto riguarda l'**articolo 13** si fa presente che le deleghe contenute nello stesso sono state definite tenuto conto delle argomentazioni espresse dai soggetti della filiera del gioco pubblico, dalle associazioni dei consumatori e dalle Forze dell'Ordine, in occasione delle interlocuzioni istituzionali svolte con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli nel corso degli ultimi anni.

Con riferimento all'**articolo 17** si segnala che non sono state svolte procedure di consultazione. Tuttavia, è opportuno rappresentare che la disposizione in commento contiene alcuni criteri di delega volti a completare il processo di riforma della giustizia tributaria avviato con la legge n. 130/2022. A tal proposito, si evidenzia che, nell'ambito dei lavori istruttori che hanno portato all'approvazione della suddetta legge n. 130/2022, sono stati istituiti due tavoli tecnici al fine di fornire indirizzi e formulare proposte in materia. Il primo tavolo, istituito in data 12 aprile 2021 da parte del Ministro della Giustizia e di quello dell'economia e delle finanze, ha riunito un gruppo di lavoro che ha auditato le diverse categorie di operatori del settore (associazione sindacali dei giudici, ordini professionali, enti impositori, l'organo di autogoverno dei giudici tributari e rappresentanti della Corte di Cassazione). Il secondo tavolo è stato istituito il 23 febbraio 2022, presso gli uffici di Gabinetto dei due Ministeri coinvolti.

## **7. PERCORSO DI VALUTAZIONE**

Nel corso delle suddette consultazioni inerenti al percorso di valutazione non sono emersi particolari aspetti problematici relativamente alle disposizioni contenute nella delega legislativa né, in generale, si è fatto ricorso a consulenze esterne.

Peraltro, con particolare riferimento ai criteri di delega contenuti nell'**articolo 7**, gli stessi sono stati individuati dal Ministero dell'economia e delle finanze, tenendo conto degli sviluppi della normativa nazionale ed europea. Ha collaborato a tale ricognizione l'Agenzia delle entrate che ha fatto rilevare i problemi applicativi più urgenti sorti nelle fasi applicative degli istituti. Infine, un contributo è stato fornito anche dagli esperti della materia, che hanno esaminato i punti critici della disciplina degli istituti IVA ed hanno facilitato l'individuazione dei punti d'intervento.

Analogamente, i criteri di delega contenuti nell'**articolo 9, comma 1, lettere d), e) ed f)**, sono stati individuati dal Ministero dell'economia e delle finanze, tenendo conto dei possibili sviluppi della normativa nazionale oggetto del disegno di legge delega e della necessità di garantire lo sviluppo di attività in determinati settori o in particolari aree geografiche del Paese.