



CONFINDUSTRIA

*DELEGA AL GOVERNO
PER LA RIFORMA FISCALE*

Analisi dei contenuti e prime osservazioni

Nota di Aggiornamento

11 aprile 2023



SOMMARIO

Premessa	2
Principi e criteri generali	3
Tassazione persone fisiche	7
Tassazione società di capitali	12
IVA, imposte indirette, dogane	15
Superamento dell'IRAP	18
Adempimenti, accertamento, riscossione e contenzioso	20
Sanzioni	23
Testi unici	25
Altre previsioni	26

Premessa

Il Consiglio dei Ministri, nella seduta dello scorso 16 marzo, ha approvato il disegno di legge che conferisce delega al Governo per la revisione del sistema tributario (di seguito, DDL), da attuarsi con l'emanazione di uno o più decreti legislativi. Il testo è stato, successivamente, trasmesso alla Camera dei Deputati, dove sarà avviato l'iter dei lavori¹.

Il DDL di riforma – che si propone di intervenire sia sui singoli tributi che sui procedimenti di accertamento, riscossione e contenzioso, nonché sul piano delle sanzioni – ha, tra le altre, la finalità di ridurre la pressione fiscale, riscrivere il sistema di tassazione delle persone fisiche, aumentare il grado di certezza del diritto, ridurre il contenzioso, migliorare il rapporto Fisco-contribuente e delineare un sistema in grado di attrarre i capitali esteri.

Di seguito, un primo esame dei contenuti del DDL corredato da alcune osservazioni.

¹ A.C. 1038, <https://www.camera.it/leg19/126?tab=1&leg=19&idDocumento=1038&sede=&tipo=>

Principi e criteri generali

Con la norma di apertura (art.1), si traccia il percorso del progetto di revisione del sistema tributario, da attuare nei **24 mesi** seguenti l'entrata in vigore della legge delega stessa, con possibili ulteriori interventi correttivi nei 24 mesi successivi alla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi attuativi (ovvero dalla scadenza del termine di 24 mesi per l'adozione dei decreti o dalla scadenza dei termini per l'espressione dei pareri parlamentari, come eventualmente prorogati – commi 1 e 6 dell'art. 1).

I principi e i criteri direttivi che ispireranno il percorso di revisione sono quelli tracciati dalla **Costituzione**, dal **diritto comunitario e internazionale**.

Nello specifico, si richiamano (art. 2) esigenze di **crescita economica** da attuarsi con maggiore efficienza della struttura dei tributi e una **riduzione del carico fiscale**; così come, le ulteriori esigenze di:

- **prevenzione e riduzione dell'evasione ed elusione fiscale**, con piena utilizzazione dei dati a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria (di seguito, anche AF), derivanti dalla trasmissione telematica dei dati IVA e banche dati, ma anche con una valorizzazione degli istituti di adempimento collaborativo e di natura premiale;
- **semplificazione e razionalizzazione** della normativa tributaria: anche in questo caso, assumono rilievo i dati a disposizione dell'AF; si menziona un intervento sui micro-tributi e uno specifico intervento per enti del **terzo settore** ed enti **non commerciali**;
- **revisione di adempimenti dichiarativi e di versamento**: assumono qui rilevanza il rafforzamento del divieto di duplicazione di richieste documentali, il potenziamento di canali di informazione e assistenza, percorsi facilitati di accesso per anziani e disabili. Ulteriori dettagli in tal senso si rintracciano in previsioni successive (art. 14) che evocano la necessità di razionalizzare gli obblighi dichiarativi anche mediante valorizzazione delle soluzioni tecnologiche disponibili, superare gli ISA, armonizzare i termini degli adempimenti (soprattutto dichiarativi), semplificare la modulistica e renderla disponibile tempestivamente. Si cita anche l'esigenza di ampliare maggiormente la platea di soggetti che possono avvalersi di dichiarazioni precompilate (con connessi regimi premiali);
- trattamento particolare per gli **atti di trasferimento o destinazione di beni e diritti in favore di persone con disabilità**;
- applicazione dei principi e criteri direttivi previsti in materia di riparto di potestà impositiva tra i **diversi livelli di governo**, nonché di quelli relativi ai tributi delle regioni e alle partecipazioni al gettito dei tributi erariali e quelli concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali.

Si richiama espressamente la possibilità che vengano costituiti appositi **tavoli tecnici** tra l'AF e le Associazioni di categoria e dei professionisti per l'elaborazione dei decreti legislativi.

Sono, poi, dettate specifiche indicazioni di coordinamento con la cabina di regia istituita presso il Dipartimento per gli Affari regionali e le autonomie della Presidenza del Consiglio dei Ministri, coadiuvata dal **Nucleo PNRR Stato-Regioni**.

Tra i principi generali ed i criteri direttivi della riforma fiscale, come accennato, vi è un espresso rinvio a quelli di **matrice europea e internazionale**, con specifico riferimento al progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) dell'OCSE.

Viene prevista, altresì, la revisione della disciplina della **residenza fiscale** delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi da queste ultime, in coerenza con la prassi internazionale.

In questo quadro, si inserisce anche la promozione di misure sull'imposta sul reddito delle società volte a una maggiore **competitività** internazionale attraverso l'impulso di attività economiche e investimenti sul territorio nazionale, nel rispetto, in particolare, della normativa sugli Aiuti di Stato e dei principi di concorrenza fiscale non dannosa (art. 3).

Uno dei criteri direttivi cruciali (art. 4) è rappresentato dalla revisione dello **Statuto dei diritti del contribuente** (L. n. 212/2000), da rendere una legge generale tributaria.

In tale contesto, la delega intende intervenire:

- rafforzando l'obbligo di **motivazione degli atti impositivi** e valorizzando il principio del legittimo affidamento del contribuente;
- razionalizzando la disciplina degli **interpelli** e potenziando l'istituto dell'autotutela. In questo contesto si valorizza il ruolo dei **provvedimenti interpretativi di carattere generale**, elaborati anche a seguito di interlocuzioni con le associazioni di categoria, oltre che con ordini professionali, tenendo anche conto delle consultazioni pubbliche. Con specifico riferimento agli interpelli, il DDL traccia linee di intervento per una riduzione della loro numerosità, stabilendo:
 - o il rafforzamento del ruolo residuale dell'istituto, volto a risolvere le questioni che non siano già oggetto di altri documenti interpretativi e che, per persone fisiche e contribuenti di minori dimensioni, non possano trovare soluzione mediante servizi di interlocuzione rapida (anche con intervento di tecnologie digitali e intelligenza artificiale);
 - o il versamento di un contributo di accesso, graduato in relazione alla tipologia di contribuente e al valore della questione;
- introducendo una disciplina generale delle **invalidità** degli atti impositivi e della riscossione;

- prevedendo una applicazione generale del principio del **contraddittorio**, a pena di nullità;
- potenziando l'istituto **dell'autotutela**;
- ricalibrando la disciplina generale di **accesso agli atti** del procedimento tributario.

Osservazioni – Ampiamente condivisibile il dettaglio dei tempi e il richiamo ai principi fondanti della Costituzione e delle istituzioni comunitarie/internazionali.

Particolarmente pregnanti, per le imprese, gli obiettivi di crescita, riduzione del carico fiscale e semplificazione; quest'ultimo criterio dovrebbe essere di carattere generale, e andrebbe superato il riferimento espresso ai soli enti non commerciali e del terzo settore.

In tale contesto, sicuramente apprezzabile l'eventuale coinvolgimento diretto di Associazioni di categoria e professionisti nella fase di elaborazione degli interventi prefigurati dalla delega.

Merita qualche riflessione di dettaglio il riferimento allo Statuto dei diritti del contribuente e alla disciplina degli interpelli.

In merito allo Statuto, sebbene sia da tempo ribadita anche da Confindustria la necessità di una maggiore coerenza dell'assetto normativo tributario con quanto in esso statuito, non è chiaro, nella legge delega, come si intenda procedere al rafforzamento dello Statuto stesso. Ricordiamo, infatti, che lo Statuto, approvato con legge ordinaria, si colloca nella gerarchia delle fonti quale atto subordinato ai precetti costituzionali e pari ordinato alle altre leggi, nonché agli altri atti aventi forza di legge.

Per tali ragioni si è ipotizzato, in passato, di elevare lo Statuto del contribuente al rango di legge costituzionale (con rigorose procedure parlamentari di approvazione), ma nel testo del disegno di delega non si fa menzione di tale opportunità; questa previsione va coordinata, invece, con quanto previsto all'art. 21, in punto di codificazione tributaria.

Nel merito, qualche considerazione sul tema degli interpelli: in primo luogo, riteniamo che sia da valutare con cautela, specie nelle sue implicazioni pratiche, la previsione secondo cui per gli interpelli presentati da persone fisiche o contribuenti di minori dimensioni, si limiterebbe la procedura alle sole ipotesi in cui non sia possibile una interlocuzione più rapida ossia un'interlocuzione realizzata anche attraverso l'utilizzo di nuove tecnologie, come l'intelligenza artificiale. A tale ultimo riguardo, andrà chiarito il concreto funzionamento dell'intelligenza artificiale e, in ogni caso, evitato il rischio di ottenere risposte eccessivamente standardizzate e che non tengano conto della peculiarità del quesito posto.

Da questo punto di vista, riteniamo, invece, che lo strumento vada ulteriormente potenziato, prevedendo tempi più veloci di risposta che possano essere adeguati e coerenti con le dinamiche e le scelte di investimento delle imprese.

L'evidente proliferazione delle risposte a interpello è probabilmente anche connessa alla carenza, per alcune discipline, di circolari quadro dell'Agenzia delle Entrate (da settembre 2018 ad oggi sono state pubblicate sul sito dell'Agenzia delle Entrate poco più di 3.000 risposte ad interpello e 135 circolari).

Puntare su una maggiore chiarezza normativa e sull'adozione tempestiva di circolari che affrontino tutti i profili applicativi di una determinata disciplina potrebbe far venir meno la necessità di ricorrere agli interpelli, se non per fattispecie specifiche (e forse residuali).

Alla luce di questo scenario, non appare totalmente condivisibile la previsione di una fee per l'accesso agli interpelli, tenuto conto che si tratta di uno strumento a cui si fa spesso ricorso per lacune interpretative di carattere generale. Sarà, quindi, necessario valutare la riforma nel suo complesso.

Tassazione persone fisiche

Viene annunciata (art. 5) una revisione e graduale riduzione del **prelievo sulle persone fisiche** nel rispetto del principio di progressività e nella prospettiva di giungere nel medio/lungo periodo ad un sistema di tassazione con aliquota unica. È prevista una riorganizzazione delle **tax expenditures** IRPEF salvaguardando le finalità meritevoli di tutela sociale (es. composizione del nucleo familiare e costi sostenuti per la crescita dei figli, casa, salute, istruzione, previdenza complementare; efficienza energetica e riduzione del rischio sismico). Di conseguenza, le misure di favore per la sanità integrativa e la previdenza complementare dovrebbero essere confermate. Parimenti, dovrebbero essere convalidate le misure di favore connesse al “bene casa”, ivi comprese quelle relative all’efficientamento energetico e alla messa in sicurezza degli immobili, sebbene con una probabile rimodulazione dell’intensità dell’aiuto, per bilanciare gli interessi di bilancio pubblico con la necessità di sostenere la transizione “green” delle abitazioni residenziali.

Diversi gli interventi volti al perseguimento della **equità orizzontale**, eliminando le differenze di trattamento fiscale esistenti tra le diverse categorie reddituali a parità di capacità contributiva.

Positivamente, viene prevista l’armonizzazione della **quota di reddito “minimo”** esclusa da tassazione, oggi differenziata tra lavoratori dipendenti, autonomi e pensionati. Ricordiamo che tale reddito teorico dovrebbe misurare le risorse sufficienti ad assicurare un livello dignitoso di vita al contribuente.

Le modalità di deduzione dei contributi previdenziali, previste per i redditi di lavoro dipendente e assimilati, vengono estese anche a quelli versati da lavoratori autonomi ed imprenditori individuali: in buona sostanza, tali soggetti potranno dedurre i contributi dai loro redditi di categoria e la quota eccedente dedurla dal reddito complessivo.

Inoltre, si riconosce anche ai lavoratori dipendenti la possibilità di dedurre alcune spese sostenute per la produzione del reddito, anche in misura forfettaria, al pari di quanto previsto per i soggetti IRPEF titolari di redditi di lavoro autonomo o di impresa (sebbene con modalità analitiche).

Viene esteso il regime di **flat tax incrementale** sulla quota di redditi di lavoro dipendente superiore alla media dei 2 anni precedenti.

Si propone di includere nel reddito rilevante ai fini della spettanza delle detrazioni/deduzioni IRPEF e di altri benefici non fiscali (es. misure sociali) anche i redditi esclusi da tassazione IRPEF a diverso titolo (es. perché soggetti ad imposta sostitutiva o cedolare secca) – **una sorta di recepimento dell’ISEE nel TUIR**. Nella determinazione del reddito complessivo

non rileverebbero, tuttavia, i redditi di natura finanziaria (che invece, vengono ordinariamente inclusi ai fini dell'ISEE).

Diverse le proposte di riforma della disciplina delle singole categorie reddituali.

Viene estesa l'imposizione "agraria" su base catastale anche ai redditi relativi a beni, anche immateriali, derivanti dalla attività di coltivazione e allevamento che concorrono alla tutela dell'ambiente ed al cambiamento climatico (es. *vertical farm* e culture idroponiche).

Si propone, altresì, un generale riordino del regime di imposizione su base catastale e l'individuazione dei limiti oltre i quali l'attività eccedente è produttiva di reddito di impresa. Tali limiti predeterminati rileveranno anche ai fini dell'eventuale assoggettamento ad imposizione sostitutiva.

Potranno accedere al regime di cedolare secca sulle locazioni anche gli immobili ad uso non abitativo (es. immobili adibiti ad uso commerciale). Da valutare, l'opportunità di estendere tale disciplina di favore anche alle locazioni abitative di operatori professionali.

Si va verso una **unificazione delle categorie dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria**, mentre si prevede una revisione delle modalità di tassazione dei fondi pensione pur confermando l'imposizione sostitutiva. Si conferma l'aliquota di tassazione al 12,5% sui titoli pubblici.

Il riordino del regime impositivo dei redditi di natura finanziaria avverrà sulla base del principio di cassa con possibilità di compensazione, oltre ai redditi finanziari positivi e negativi realizzati nell'anno, anche dei costi ed oneri diretti. Si passerà ad un regime impositivo basato sull'obbligo dichiarativo dei redditi da parte del contribuente, con l'introduzione di un regime semplificato in cui tali adempimenti potranno essere assolti da soggetti autorizzati. Nella relazione illustrativa si dà conto della volontà di procedere ad una rivisitazione dei limiti di imposizione per i **fringe benefit** erogati ai lavoratori dipendenti per sostenere la mobilità sostenibile, la previdenza complementare, l'efficientamento energetico, la solidarietà sociale e la contribuzione agli enti bilaterali.

Per i soggetti IRPEF titolari di reddito di lavoro autonomo si prevede l'introduzione di un regime di neutralità fiscale per le operazioni di aggregazioni degli studi e delle associazioni professionali, nonché una riduzione delle ritenute operate sui compensi per coloro che si avvalgono di collaboratori o dipendenti.

Per i soggetti IRPEF titolari di reddito di impresa viene annunciata l'assimilazione al regime di tassazione IRES, superando il principio di tassazione per cassa nel caso di utili non prelevati (sulla falsariga dell'IRI).

Positivamente è annunciata la stabilizzazione delle misure di **rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni** per i soggetti IRPEF, oggetto di continue proroghe negli ultimi 10 anni (tema spesso sollevato da Confindustria).

Viene prevista l'introduzione di una disciplina di favore per le **plusvalenze conseguite da collezionisti di oggetti d'arte**, di antiquariato e di c.d. collezionabili (al di fuori dal regime di impresa), nonché di opere dell'ingegno di carattere creativo (es. diritti di autore).

Osservazioni – *Con riguardo alla riforma dell'IRPEF, sebbene si annunci la volontà di addivenire, in una prospettiva di lungo periodo, ad un sistema di flat tax, si prevede - alla luce dell'analisi delle disposizioni recate dal DDL - una riorganizzazione dell'impianto attuale dell'imposta sul reddito delle persone fisiche accompagnata da una razionalizzazione delle tax expenditures.*

Al momento non appare chiaro come potrà essere attuato il criterio direttivo relativo alle agevolazioni fiscali per il nucleo familiare e per i costi sostenuti per la crescita dei figli, tenuto conto nel corso della scorsa legislatura è stato introdotto l'Assegno unico e universale per la famiglia (per figli di età inferiore a 21 anni) che ha trasformato le precedenti detrazioni fiscali in una misura sociale e monetaria.

In assenza di maggiori informazioni sul livello delle nuove aliquote e delle detrazioni/deduzioni IRPEF non è possibile effettuare verifiche di impatto anche se, da quanto è emerso anche in occasioni di incontri istituzionali, l'intenzione del Governo sarebbe quella di concentrare i benefici sui redditi superiori a 15.000 euro.

In merito alla revisione delle tax expenditures, si giudica positivamente la scelta del Governo di procedere non attraverso un taglio lineare ed indiscriminato delle agevolazioni fiscali, bensì seguendo la strada di una razionalizzazione delle misure stesse, salvaguardando la tutela di alcune finalità sociali.

Appaiono condivisibili gli interventi proposti per restituire all'IRPEF una maggiore equità orizzontale. In particolare, è positiva la volontà di superare il sistema della detrazione per lavoro dipendente che, come indicato nella relazione illustrativa, dopo l'introduzione di un limite reddituale per la sua fruizione aveva perso la funzione originaria di garantire il riconoscimento degli oneri diretti alla produzione di tale reddito, per assumere la natura di elemento volto ad incrementare la progressività.

Da ponderare, alla luce del tenore complessivo della riforma, anche la scelta di condizionare l'erogazione dei benefici fiscali e sociali ad una sorta di "ISEE corretto", poiché, se su un piano meramente tecnico tale intervento ha una sua razionalità, dall'altro rischia di ridurre

la platea dei contribuenti che potranno fruire di tali agevolazioni (e quindi generare un incremento “implicito” del carico fiscale).

In ogni caso, non si comprendono le ragioni sistematiche per cui ai fini del calcolo del nuovo “reddito complessivo” dovrebbero rilevare i proventi derivanti dall’investimento di capitale in immobili mentre ne sarebbero esclusi quelli derivanti dall’investimento di capitale in attività finanziarie. Sembrerebbe scorgersi una ingiustificata differenziazione nel trattamento fiscale di scelte alternative di investimento del capitale (in attività finanziarie o in immobili).

In merito alle modifiche apportate alle regole delle singole categorie reddituali, si segnalano luci ed ombre.

Con riguardo alla disciplina del reddito di lavoro dipendente sono molteplici gli interventi che il DDL di riforma prospetta nel solco di una riduzione strutturale del cuneo fiscale.

In particolare, è positiva la proposta di semplificare e razionalizzare le misure sui beni e servizi erogati ai lavoratori dipendenti (c.d. welfare aziendale), poiché potrebbe aprire a nuove ipotesi di erogazioni ai dipendenti per mobilità sostenibile (es. car sharing, car pooling, bonus mobilità), solidarietà sociale, o contributi versati agli enti bilaterali, che darebbero luogo all’introduzione di un regime di favore per le prestazioni assistenziali di natura non sanitaria erogate ai dipendenti oggi assoggettati a tassazione (merita ricordare che dopo la riforma IRPEF del 1997 i contributi versati a casse e fondi per l’assistenza sociale di natura non sanitaria non fruiscono del regime di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente).

In merito alla proposta di flat tax “incrementale” per i redditi di lavoro dipendente, a seconda di come sarà attuata, potrebbe trattarsi di un intervento che rischia di detassare esclusivamente gli aumenti contrattuali; sarebbe, invece, preferibile, che il favore fiscale fosse accordato, anche potenziando la disciplina attualmente vigente, alla retribuzione connessa agli incrementi di produttività realizzati dall’impresa.

Più in dettaglio, si ritiene utile un intervento migliorativo della disciplina di tassazione sostitutiva della retribuzione premiale (c.d. premi di risultato), utilizzata da molte imprese per alimentare i piani di welfare aziendale, risolvendo gli aspetti critici che permangono, semplificando i requisiti oggettivi per accedere alla detassazione, con particolare riguardo alle modalità di verifica dei risultati incrementali e alla possibile inclusione dei risultati di gruppo.

Osserviamo, altresì, che nel DDL di riforma non si fa menzione della necessità di dare piena attuazione all’aggiornamento all’indice dei prezzi al consumo per le famiglie di dipendenti degli importi fissi delle voci che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente (es. spese di trasferta e di trasferimento, ecc.); si tratta di una procedura prevista

dal comma 9 dell'articolo 51 del TUIR e mai attuata in oltre 25 anni. L'intervento sarebbe quanto mai opportuno in questa fase di tassi di inflazione elevati.

Apprezzabili le linee di intervento per armonizzare i redditi di natura finanziaria.

Sarebbe auspicabile una azione più decisa con riguardo alla fiscalità dei fondi pensione complementari. Attualmente, il nostro sistema prevede l'esclusione da tassazione delle somme destinate a previdenza complementare entro determinati importi, mentre i rendimenti sono tassati con aliquota al 20% (invece di quella ordinariamente prevista per le rendite finanziarie, fissata al 26%) mentre le prestazioni pensionistiche sono oggetto di tassazione separata, con aliquota variabile – c.d. Modello ETT. Riteniamo che un allineamento del nostro ordinamento a quelli dei principali Paesi europei (che prevedono una esenzione dei rendimenti dei fondi) potrebbe essere importante per stimolare l'adesione ai fondi da parte dei giovani lavoratori.

Da valutare le linee di riforma del regime di imposizione del risparmio gestito e amministrato che costituiscono modalità semplificate di tassazione dei redditi finanziari, alternativi agli obblighi dichiarativi. In questa ottica, si condivide la scelta di puntare sul superamento del principio di maturazione quale criterio di tassazione dei redditi di capitale che obbligava ad un complesso metodo di determinazione della base imponibile e precludeva la possibilità di dedurre le perdite.

Non convincono del tutto le proposte volte ad estendere l'applicazione della cedolare secca anche ai redditi derivanti dalla locazione degli immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo, poiché, così facendo, si supera la finalità originaria della misura, volta a far emergere le locazioni "irregolari" di immobili abitativi, agevolando i redditi "passivi" derivanti dal mero sfruttamento di immobili. Sebbene questa proposta potrebbe riguardare anche le locazioni di immobili concessi dalle imprese ai propri dipendenti, il dubbio è che, per ragioni di equità, sia preferibile intervenire sulle modalità di determinazione del fringe benefit in capo al dipendente (come peraltro annunciato nel DDL in commento), piuttosto che ridurre il prelievo fiscale in capo al locatore.

Tassazione società di capitali

La novità principale in ambito **IRES** (art. 6) riguarda la previsione di una **riduzione dell'aliquota** (attualmente stabilita nella misura del 24%) **in caso di investimenti qualificati e nuove assunzioni** effettuati entro i due periodi di imposta successivi a quello in cui è stato prodotto il reddito. Sul punto, la relazione illustrativa chiarisce che detti requisiti (*i.e.* investimenti qualificati e nuove assunzioni), al fine di beneficiare della riduzione di aliquota, devono sussistere congiuntamente. La riduzione di aliquota non si applica al reddito corrispondente agli utili che, nel corso dei due periodi di imposta, sono distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività di impresa. Il mancato rispetto di una delle condizioni sopra indicate comporta, decorso il secondo periodo d'imposta dalla produzione del reddito, l'assoggettamento del reddito ad un'aliquota pari alla differenza tra quella ordinaria e quella ridotta già applicata.

Un altro intervento riguarda la razionalizzazione e semplificazione dei diversi regimi di **riallineamento** dei valori fiscali a quelli contabili derivanti da operazioni straordinarie ovvero dalla variazione dell'assetto contabile (passaggio dai principi contabili IAS ai principi contabili OIC e viceversa) attualmente esistenti.

Come noto, infatti, nel nostro ordinamento coesistono diversi regimi in tal senso e la delega si pone come obiettivo quello di uniformare i trattamenti fiscali di questi ultimi.

Altri importanti aspetti trattati nella delega riguardano gli **interessi passivi** e le perdite fiscali. Con riguardo al primo, l'intenzione è quella di revisionare la disciplina, anche mediante la previsione di franchigie, alla luce dei criteri previsti in ambito europeo dalla Direttiva (UE) n. 2016/1164 (c.d. Direttiva ATAD); si ricorda, infatti, che la Direttiva ATAD consente agli Stati membri di esonerare dalla limitazione di deducibilità le società che non fanno parte di un gruppo (c.d. *stand alone*) e i gruppi con interessi passivi complessivamente inferiori a 3 milioni di euro.

Per quanto concerne le **perdite fiscali**, sono diversi i principi sottesi al riordino della disciplina, a cominciare dalla revisione del regime delle perdite nel consolidato. Non risulta, tuttavia, alcun riferimento a una possibile introduzione del meccanismo di riporto all'indietro (*carry back*) delle perdite fiscali.

Ulteriori interventi sono previsti in materia di: conferimenti di azienda e scambi di partecipazioni mediante conferimento; passaggio di beni dall'attività commerciale a quella non commerciale e viceversa; qualificazione fiscale interna delle entità estere.

Si prevede, altresì, all'art. 9 del DDL, una revisione e razionalizzazione degli incentivi fiscali per le imprese, per allinearli al nuovo sistema "duale" dell'IRES contenuto nella stessa

delega fiscale e alle previsioni della Direttiva UE 2022/2523, intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali e gruppi nazionali nell'ambito dell'Unione Europea (c.d. **global minimum tax**).

A ciò si affianca una positiva revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili dal reddito di impresa per costi afferenti all'assegnazione di determinati fringe benefit ai dipendenti:

- spese per prestazioni di lavoro (fabbricati concessi in uso ai dipendenti, spese per trasferte) di cui all'art. 95 del TUIR;
- componenti negativi relativi ad autovetture aziendali (ex art. 164 TUIR o costi del personale art. 95 TUIR); spese per cellulari aziendali (fattispecie non regolata da una specifica previsione ma su cui sussistono importanti chiarimenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate).

Il DDL (art. 9) conferisce al Governo la delega per la semplificazione e la razionalizzazione del reddito d'impresa, al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi a carico delle imprese, attraverso un rafforzamento del processo di **avvicinamento tra valori civilistici e fiscali** e mediante una revisione della disciplina delle variazioni in aumento e diminuzione, apportate all'utile o alla perdita di esercizio, per pervenire alla determinazione del reddito imponibile, al fine di adeguare la disciplina attuale ai mutamenti intervenuti nel sistema economico e di allinearla tendenzialmente a quella vigente nei principali Paesi europei (c.d. principio di derivazione rafforzata).

Ulteriori interventi di riforma saranno operati sul regime degli Enti del Terzo settore e società sportive.

Osservazioni – *Come anticipato, potrebbe essere utile un richiamo più esplicito all'esigenza di semplificazione e ottimizzazione del sistema di imposizione diretta delle imprese (citato, invero, come criterio generale).*

In assenza di ulteriori dettagli sulle modalità di implementazione della proposta di un'IRES a doppia aliquota, non è possibile valutarne al meglio gli impatti; ci sembra opportuno ribadire che un tale meccanismo dovrebbe consentire di incentivare, a regime, la capitalizzazione delle imprese e specifici investimenti qualificati.

La necessità che entrambi i requisiti (i.e. investimenti qualificati e nuove assunzioni) debbano sussistere congiuntamente – come confermato dalla relazione illustrativa – appare, invero, assai stringente. In ogni caso, resta da capire quali saranno i requisiti per le nuove assunzioni qualificanti e gli investimenti rilevanti; a tal proposito, occorrerà, soprattutto, verificare la sorte degli incentivi già esistenti (in particolare, se saranno assorbiti dalla nuova IRES o se, come auspicato, permarrà una sorta di doppio canale) e quali correttivi adottare per non penalizzare i soggetti incapienti IRES.

La previsione di un'aliquota IRES ridotta sembra echeggiare l'aliquota minima stabilita per la global minimum tax OCSE e prevista dalla Direttiva UE 2022/2523, stabilita nella misura

del 15%. Occorre evidenziare, tuttavia, che, mentre quest'ultima è un'aliquota "effettiva", quella contenuta nella proposta di modifica dell'IRES sembrerebbe essere un'aliquota "nominale"; si tratta di profili che dovranno necessariamente essere considerati in sede di emanazione dei decreti delegati.

Va dato, comunque, atto del positivo espresso riferimento, contenuto nell'articolo 9 del DDL, al nuovo impianto normativo della global minimum tax nell'ottica di riformare il nostro sistema delle agevolazioni fiscali. Si tratta, infatti, di un tema particolarmente rilevante e di un'occasione imprescindibile per rivedere l'intero comparto degli incentivi fiscali previsti dal nostro ordinamento.

Per quanto riguarda i criteri di delega in materia di perdite fiscali e interessi passivi, si esprime apprezzamento, poiché si tratta di temi sui quali Confindustria da anni sollecita un intervento per allineare i medesimi alle più recenti posizioni espresse a livello europeo. Si evidenzia, tuttavia, che – come anticipato – né il testo del DDL, né la relazione illustrativa contengono un chiaro riferimento alla introduzione del regime di "carry back" delle perdite fiscali. Da tempo e, in particolare, in un contesto economico complesso quale quello emergente nel periodo post pandemico, Confindustria manifesta la necessità di una revisione urgente della disciplina delle perdite fiscali che preveda, nello specifico, l'introduzione di un meccanismo di riporto delle perdite fiscali in esercizi precedenti con conseguente riliquidazione delle imposte già assolte, in linea con quanto già avviene in altri ordinamenti fiscali europei. Un altro aspetto che andrebbe valutato nell'ottica di revisione della disciplina sulle perdite fiscali – anche questo più volte sollecitato da Confindustria – riguarda l'eliminazione del limite di utilizzo delle perdite, attualmente fissato nella misura dell'80% del reddito imponibile, consentendo in ogni caso l'integrale compensazione delle medesime (ad oggi consentita soltanto per le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta).

In merito all'avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici (criterio richiamato nel successivo art. 9), si tratta di un principio condivisibile che richiederà una adeguata implementazione in sede di emanazione dei decreti delegati. L'avvicinamento tra valori civilistici e fiscali - di per sé auspicabile - dovrebbe garantire alle imprese una maggiore semplicità nella determinazione dell'onere fiscale, senza tradursi, però, in un maggior rischio di contestazione (ancor più frequente di quanto già non avvenga oggi) da parte dell'AF in merito all'applicazione dei principi contabili da parte delle imprese. Positiva, altresì, la volontà di tornare sulle regole di deducibilità parziale di costi afferenti all'impiego di dipendenti perché consente di "modernizzare" il nostro sistema di fringe benefit, nonché perché, indirettamente potrebbe costituire una misura di sostegno al comparto dell'automotive.

IVA, imposte indirette, dogane

In materia **IVA** (art. 7) il DDL definisce un ambizioso progetto di riforma, guidato dal primario obiettivo di allineare la disciplina nazionale con le **disposizioni comunitarie**. Tra i vari interventi, meritano cenno la rivalutazione dei trattamenti di esenzione da IVA e l'attesa rimodulazione delle aliquote IVA, volta ad allineare l'imposta applicata su beni aventi medesime finalità e ad agevolare beni a finalità sociale e culturale (es. opere d'arte). Inoltre, il DDL anticipa una rivisitazione delle regole di detrazione IVA che porti a ripensare le fattispecie soggette ad indetraibilità oggettiva, le regole di applicazione del pro-rata di detrazione e i tempi utili per esercitare il diritto alla detrazione. Infine, sempre nell'ottica di semplificazione e coordinamento con le disposizioni comunitarie, si citano alcuni interventi precipuamente dedicati ai Gruppi IVA e agli enti del Terzo settore.

Gli attesi interventi di semplificazione/eliminazione degli adempimenti fiscali sembrano, invece, parzialmente recepiti dalle successive disposizioni sulle procedure amministrative (art. 14), con l'auspicio che siano di concreto aiuto per gli operatori e che ripaghino degli sforzi sostenuti per l'implementazione dei sistemi di trasmissione telematica dei dati. Inoltre, nella delega si prende finalmente l'impegno di risolvere le difficoltà legate alle procedure di rimborso dei crediti IVA che, come Confindustria ha in più occasioni osservato, essendo spesso erogati in tempi eccessivamente lunghi, hanno gravato ingiustificatamente sull'attività di impresa.

Misure di semplificazione sono previste anche per le **altre imposte indirette** che potranno essere autoliquidate (imposte di successione, donazione e imposta di registro) e versate con modalità elettroniche. Si dovrebbe avviare un processo di dematerializzazione dei documenti e degli atti utile, altresì, a sostenere la modifica delle correlate imposte indirette minori (imposte ipocatastali, tributi catastali e altre tasse) che saranno assolte tramite imposta sostitutiva (art. 10).

La revisione della **disciplina doganale** (art. 11) prosegue lungo la strada intrapresa negli ultimi anni che ha portato all'automazione e digitalizzazione delle regole e delle procedure doganali. Il progetto prevede un'ulteriore implementazione dei servizi telematici a disposizione degli utenti, un aggiornamento della normativa doganale per armonizzarla al diritto eurounitario e un riordino delle procedure di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta nonché la rivisitazione dell'istituto delle controversie doganali.

La delega punta alla riorganizzazione delle **accise** (art. 12) guidata dall'obiettivo di sostenere le risorse rinnovabili e ridurre le fonti energetiche a maggiore impatto ambientale, sia attraverso la rimodulazione delle aliquote, sia grazie al ripensamento dei sussidi ambientalmente dannosi vigenti. Si prevedono, inoltre, misure di semplificazione degli adempimenti relativi ai prodotti alcolici e interventi di modifica delle imposte di consumo sui prodotti lubrificanti. Altro pilastro concerne la semplificazione degli adempimenti da raggiungere attraverso la modifica delle regole di assolvimento delle accise e delle imposte

di consumo e la revisione e l'informatizzazione delle procedure. Al riguardo sono dettati criteri direttivi specifici (art. 14. co. 2) guidati da obiettivi di tutela degli operatori affidabili.

Osservazioni - Si accoglie con favore l'atteso e doveroso intervento di riforma della materia IVA che dovrebbe consentire il superamento di svariate criticità che, in passato, hanno caratterizzato difformità di comportamento, incertezza e disallineamento con i competitor europei.

Imprescindibile, in tal senso, l'intervento sulle aliquote IVA che consentirà all'Italia di rispettare la scadenza per il recepimento della nuova disciplina comunitaria², prevista per il 2025. Coerenti gli interventi sul trattamento di esenzione IVA e condivisibili le modifiche alle regole per esercitare la detrazione dell'imposta. Tuttavia, si rileva che dal dettaglio riportato nella delega traspare, talvolta, un approccio dedicato al mero superamento di specifiche criticità settoriali mancando, invece, una visione globale e una complessiva attenzione anche ad altre misure che da anni reclamano intervento (es. la disciplina delle variazioni). A titolo esemplificativo, nella delega si riscontra una particolare attenzione al settore edile e immobiliare, caratterizzato da una disciplina IVA particolarmente complessa e oggettivamente meritevole di un profondo intervento di semplificazione; tuttavia, è importante che l'ambizioso progetto di riordino si rivolga complessivamente a tutti i settori e riesca finalmente ad intercettare anche altre criticità che, seppur specifiche, chiedono da tempo soluzione.

In merito agli adempimenti, auspichiamo che la spinta data dall'imponente processo di digitalizzazione non si traduca in isolate semplificazioni, ma sia forza trainante per una rivisitazione organica del sistema IVA, che abbia il coraggio di abbandonare regole dettate da esigenze ormai superate e sia al contempo lungimirante e capace di intercettare nuovi bisogni o esigenze future. Tale approccio dovrebbe condurre ad un ripensamento strutturale, non solo di taluni trattamenti IVA, ma di tutti i regimi agevolati e degli strumenti antifrode oggi vigenti (es. split payment o reverse charge) che dovrebbero essere eliminati laddove ridondanti o non più efficaci o, eventualmente, indirizzati verso settori fino ad oggi trascurati. Infine, si segnala che una razionalizzazione di tale portata non dovrebbe prescindere dalla contestuale razionalizzazione delle fonti normative; si apprezza, in tal senso, l'impegno ad avviare un processo di riordino complessivo delle disposizioni fiscali (art. 19).

Si accoglie con favore il progetto di razionalizzazione delle imposte indirette che sembra prendere coscienza del processo di digitalizzazione ormai più che avviato. Si auspica che

² Direttiva (UE) 2022/542 del Consiglio del 5 aprile 2022.



tale approccio si rifletta concretamente, non solo nella semplificazione degli adempimenti ma, altresì, nella revisione dei presupposti di esistenza di taluni tributi. Oltre ai profili già evidenziati, sarebbero opportuni interventi di modifica della disciplina di tassazione indiretta dei trasferimenti di immobili, con particolare riferimento ad operazioni di acquisto da parte di operatori specializzati di interi fabbricati obsoleti da privati, reintroducendo l'applicazione delle imposte d'atto in misura fissa anziché proporzionale.

Tra i condivisibili obiettivi di semplificazione prefissi con la revisione della disciplina doganale, si apprezza l'intento di garantire un maggiore coordinamento con l'Amministrazione finanziaria, punto debole che abbiamo spesso evidenziato negli ultimi anni e che riteniamo sia condizione necessaria per raggiungere una reale semplificazione degli adempimenti e garantire la riduzione degli oneri gravanti sugli operatori.

Superamento dell'IRAP

Il DDL (art. 8) detta criteri generali per la revisione dell'IRAP, orientati ad un **graduale superamento** dell'imposta, con priorità per associazioni professionali e società di persone, con istituzione di una sovrainposta, che assicurerà l'attuale gettito dell'IRAP (oggi applicata sulle società di capitali e società di persone), determinata con le medesime regole IRES (con esclusione del riporto delle perdite), da ripartire fra le Regioni sulla base dei criteri vigenti.

Si precisa che, a garanzia degli interessi regionali, nel processo di graduale superamento dell'IRAP dovrà essere confermata la manovrabilità e la flessibilità delle aliquote del nuovo prelievo da parte delle singole Regioni.

Si stabilisce, positivamente, che il superamento dell'IRAP, in ogni caso, non dovrà comportare un incremento del prelievo sui lavoratori dipendenti e pensionati (come, invece, potrebbe avvenire in caso di reintroduzione dei contributi sanitari previsti nel nostro ordinamento prima dell'introduzione dell'IRAP).

Osservazioni - *Non convincono i principi generali stabiliti per il graduale superamento dell'IRAP, con i quali si dà precedenza alla esclusione dal prelievo per le associazioni professionali e per le società di persone, anziché, come richiesto da Confindustria, stabilire la radicale abrogazione anche per le società di capitali. Non condivisibile la proposta di una sovrainposta avente una base imponibile equivalente all'IRES (peraltro, a differenza di quest'ultima, con l'impossibilità di riportare le perdite fiscali) perché trasferirebbe, di fatto, interamente sulle società di capitali, specie industriali, un prelievo che oggi grava anche su altre imprese e lavoratori autonomi. Le simulazioni effettuate con il Centro Studi Confindustria (CSC) mostrano come il trasferimento dell'IRAP sull'IRES accrescerebbe il carico fiscale per complessivi 2,9 miliardi di euro principalmente per grandi imprese del comparto manifatturiero.*

Il citato intervento, nei fatti, collocherebbe l'Italia tra i Paesi europei con la più elevata tassazione sui redditi delle società, con una significativa distanza dalla media UE e con effetti negativi sulla competitività internazionale. Dalle dichiarazioni fiscali emerge che, in caso di abrogazione dell'IRAP per tutti i suoi attuali contribuenti e ove si scegliesse la strada di far conseguire a tale abrogazione un aumento dell'aliquota nominale IRES, per recuperare il gettito perso (pari a 14,5 miliardi) sarebbe necessario un incremento dell'aliquota IRES di 10,3 punti percentuali (dall'attuale 24% al 34,3%). Nel caso di abrogazione dell'IRAP solo per le società di capitali, la perdita di gettito sarebbe pari a 11,6 miliardi di euro e porterebbe l'aliquota IRES al 32,2%. Vale la pena evidenziare che, attualmente, solo Malta ha una aliquota di tassazione sui redditi societari al 34%; diversi paesi (Austria, Belgio, Estonia, Spagna) hanno un'aliquota intorno al 25%; l'aliquota media nell'UE è pari al 21,4%.

Il rischio concreto – in mancanza di altre forme di correttivo - è che tale sovrainposta vada ad annullare il vantaggio teorico derivante dalla riduzione dell'aliquota IRES a fronte di investimenti qualificati e nuove assunzioni, previsto dall'articolo 6 della stessa legge delega. Tale profilo meriterà, a nostro avviso, particolare attenzione in fase di attuazione della delega di concerto ad un attento presidio sugli interventi di riduzione degli incentivi per le imprese per finanziare la nuova IRES ridotta: il rischio concreto è che l'effetto combinato della riforma dell'IRES e dell'IRAP si traduca in un aggravio del prelievo sulle società di capitali.

Adempimenti, accertamento, riscossione e contenzioso

Specifici criteri direttivi ispirano il disegno di revisione degli adempimenti tributari, anche con riferimento agli enti territoriali (art. 14).

In primo luogo, si dà rilievo a un obiettivo di **razionalizzazione** degli **obblighi dichiarativi**, con riduzione dei connessi adempimenti a carico dei contribuenti.

In tale contesto, si prefigura un maggior utilizzo di nuove soluzioni tecnologiche anche per superare il ricorso agli attuali **indici di affidabilità fiscale** (ISA), introdotti dal DL 24 aprile 2017, n. 50.

Con riferimento agli **aspetti temporali** degli obblighi dichiarativi e di versamento, l'intento perseguito dal Governo è quello di una razionalizzazione volta a non gravare il contribuente di adempimenti, in particolare, nel mese di agosto.

Analogamente, nell'ottica di un miglior rapporto con il contribuente, si prevede che lievi irregolarità, ovvero errori di limitata entità, non comportino l'automatica decadenza dal godimento dei benefici fiscali (come già previsto attualmente per alcuni adempimenti).

In un percorso orientato alla maggiore trasparenza e intellegibilità del sistema fiscale, si ribadisce la necessità di mettere a disposizione dei contribuenti, tempestivamente e con congruo anticipo, tutta la modulistica necessaria per il corretto adempimento degli obblighi fiscali.

In un'ottica di riduzione degli adempimenti a carico del contribuente, il DDL prefigura, inoltre, una estensione dell'istituto della **dichiarazione dei redditi precompilata** ad un novero di soggetti più ampio rispetto a quanto attualmente previsto, anche avvalendosi di un sistema premiale (es. lavoratori autonomi e imprenditori individuali).

Sempre nell'ottica di snellire gli oneri burocratici nel rapporto Fisco-contribuente, si prevedono la semplificazione delle modalità di accesso da parte dei contribuenti ai servizi erogati dall'Amministrazione finanziaria e l'implementazione di servizi digitali a disposizione dei cittadini attraverso l'utilizzo di piattaforme per l'interoperabilità dei sistemi informativi.

È prevista poi la sospensione nei mesi di agosto e dicembre, salvaguardando i termini decadenziali, per quanto concerne l'invio da parte dell'Amministrazione finanziaria di comunicazioni, inviti e richieste varie di documentazione; è stabilita altresì la **sospensione nel mese di agosto dei termini per la risposta ad istanze di interpello** da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Un altro intervento di riordino è quello relativo alla armonizzazione progressiva dei tassi di interesse applicabili alle somme dovute dall'Amministrazione finanziaria e dai contribuenti, fattispecie caratterizzata ad da disomogeneità.

Le previsioni in materia di **accertamento** (art. 15) si muovono nel solco della **tax compliance volontaria** da parte del contribuente, attraverso meccanismi di incentivazione, quali, in particolare, l'ampliamento della platea dei soggetti che possono accedere al regime di **adempimento collaborativo** ed il suo potenziamento (es. attraverso un alleggerimento delle sanzioni penali per il reato di dichiarazione infedele) e l'istituzione di un **concordato preventivo biennale** per le imprese di minori dimensioni.

Inoltre, viene stabilito un potenziamento generale dell'accertamento, ad esempio attraverso il ricorso alle tecnologie digitali e alle numerose informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Si valorizza poi la partecipazione del contribuente al procedimento tributario, mediante l'introduzione di una norma generale che disciplini in modo omogeneo il diritto al **contraddittorio** e un'applicazione generalizzata della c.d. "motivazione rafforzata" per gli atti dell'ente impositore.

Particolare attenzione è riservata, poi, al tema della **certezza del diritto** in campo tributario (ad esempio, rivedendo in positivo i termini di accertamento per le poste pluriennali e per le perdite fiscali).

Il Governo (art. 16) intende procedere ad una revisione del sistema di riscossione dei tributi, statali e locali, per incrementare l'efficienza dei concessionari e superare le criticità date dall'enorme magazzino dei crediti fiscali non riscossi (attualmente pari a 1.153 miliardi di euro con 174 milioni di cartelle non pagate).

È annunciata la volontà di potenziare l'attività di riscossione coattiva (con il **superamento del ruolo attraverso il rafforzamento dell'accertamento esecutivo**), nonché di semplificare e velocizzare le procedure per i rimborsi fiscali e una semplificazione delle modalità di accesso alla rateizzazione massima in 120 rate.

Tra gli aspetti in materia di **contenzioso** (art. 17) si segnalano, tra gli altri, l'**abrogazione dell'istituto del reclamo/mediazione** ed interventi di **deflazione** del contenzioso, anche per i giudizi pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione (ad esempio, potrebbe essere esteso anche a questo grado di giudizio l'istituto della conciliazione).

Osservazioni – Appare certamente utile ribadire, in sede di DDL delega, alcuni dei principi salvaguardati dallo "Statuto dei diritti del contribuente" (Legge del 27/07/2000 n. 212): il riferimento, in particolare, è agli obiettivi di razionalizzazione e non duplicazione di

adempimenti e alla messa a disposizione tempestiva di modulistica e ad un più ampio ricorso alla dichiarazione precompilata.

Andrà valutato, in concreto, come questi principi – ampiamente condivisibili - saranno declinati dai decreti attuativi.

Da valutare anche il preciso ambito di applicazione della previsione a mente della quale lievi irregolarità potranno non comportare la decadenza automatica di alcuni benefici fiscali: sia sul piano degli adempimenti/benefici a cui si riferisce, sia sul piano della natura “lieve” delle irregolarità prive di conseguenze decadenziali.

L’istituto dell’adempimento collaborativo rappresenta, senz’altro, un istituto di rilievo del nostro sistema tributario e di particolare interesse per le imprese; pertanto, una estensione soggettiva della sua applicazione non può che essere accolta con favore. Tale estensione, tuttavia, dovrebbe essere l’occasione per migliorare questo regime, fornendo maggiori garanzie sul fronte penale, snellendo e semplificando il contraddittorio, potenziando le competenze degli Uffici che se ne occupano e introducendo meccanismi per la risoluzione delle “controversie” che possono presentarsi nelle interlocuzioni Fisco – contribuenti. Condivisibile, nello specifico, l’alleggerimento delle sanzioni penali tributarie, con riferimento al reato di dichiarazione infedele, sebbene – riteniamo – sia da valutare la completa esclusione delle sanzioni penali in certe situazioni. Condivisibile, tra gli altri, anche il superamento per via normativa dell’orientamento della Corte di Cassazione in tema di oneri pluriennali (cfr. sent. n. 8500/2021).

Per quanto riguarda il meccanismo del concordato preventivo biennale, in linea di principio potrebbe essere un intervento condivisibile; tuttavia, occorre verificarne la declinazione concreta (ad esempio, il limite dimensionale per individuare i soggetti che possono accedervi).

Con riferimento ai criteri di modifica in materia di contenzioso, rispetto ad altri aspetti, la delega fiscale offre meno dettagli; pertanto, non è chiaro, al momento, quali siano le ragioni dell’abrogazione dell’istituto del reclamo/mediazione e quali gli eventuali strumenti che lo sostituiranno. La scelta probabilmente è connessa al potenziamento di altri strumenti di confronto precontenzioso che potrebbero avere effetti deflattivi: si tratta, tuttavia, di aspetti da approfondire e verificare.

Sanzioni

Il DDL prevede (art. 18) una profonda **revisione del sistema sanzionatorio tributario**, sia penale e amministrativo, in materia di imposte sui redditi, dell'IVA, di altri tributi indiretti, nonché dei tributi locali.

Diversi i profili di intervento.

Con riferimento ai principi generali, si propone, come auspicato da Confindustria, una maggiore integrazione tra sanzioni tributarie amministrative e penali nel rispetto del principio *ne bis in idem* per evitare gravose duplicazioni sanzionatorie. Si prevede un regime premiale, sul piano delle sanzioni, per le imprese che, pur non potendo accedere al regime di cooperative compliance, adottino un adeguato sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Per quanto concerne i profili penali, si propone la depenalizzazione degli omessi versamenti dei tributi oltre la soglia di rilevanza penale qualora sia dimostrabile una causa di impossibilità non imputabile al contribuente (l'obiettivo sembra quello di recepire in via normativa alcuni chiarimenti giurisprudenziali enunciati dalla giustizia con riferimento alla cd. evasione di necessità). Sul punto, andrebbe valutato un più deciso intervento di depenalizzazione degli omessi versamenti di tributi o ritenute correttamente dichiarati.

Pur confermando la regola del doppio binario (che esiste nel nostro ordinamento processuale da oltre 20 anni) e senza tornare al meccanismo di c.d. "pregiudiziale tributaria" viene annunciata la volontà di un maggiore coordinamento tra il processo penale e quello tributario, in particolare, il giudice penale dovrà tenere conto nella sua sentenza delle definizioni raggiunte in sede giudiziale o amministrativa. Resta la criticità, tuttavia, dell'avvio dell'azione penale, pur senza la formalizzazione di un atto impositivo a livello tributario.

Parimenti positive le proposte di revisione delle sanzioni amministrative per attenuarne il carico, in conformità al principio di proporzionalità ed allineandole agli ordinamenti degli altri Paesi europei.

Interessanti le proposte di razionalizzazione del sistema sanzionatorio in materia di accise ed altre imposte indirette in coerenza con i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE). Merita osservare che la confisca per sproporzione (art 204-bis c.p.) viene introdotta per i reati più gravi previsti per dal Testo Unico delle accise, al pari di quanto previsto dalla normativa doganale in materia di contrabbando ed in materia di imposte sui redditi ed IVA.

Viene prevista anche una revisione della disciplina sanzionatoria in materia doganale, con riguardo sia al contrabbando dei tabacchi lavorati, sia di prodotti diversi, con applicazione delle sanzioni interdittive dall'esercizio dell'attività.

Osservazioni – *Le modifiche proposte si coordinano con alcune delle richieste di Confindustria, quali la revisione dell'impianto delle sanzioni per i delitti tributari, che hanno via via subito un eccessivo e irragionevole inasprimento, anche assicurando il rispetto del principio del ne bis in idem.*

Risultano assenti, invece, altri profili quali: i) la rivalutazione della confisca allargata, strumento che, come accennato, si giustifica per altre (e più "gravi") tipologie di illeciti; ii) la non rilevanza penale della dichiarazione infedele e la revisione della soglia di punibilità per le indebite compensazioni dei crediti d'imposta.

Sul tema della rilevanza penale dell'omesso versamento dei tributi regolarmente dichiarati (es. ritenute fiscali, IVA) l'intervento prospettato sembra essere quello di recepire, positivamente in via normativa, alcuni chiarimenti giurisprudenziali enunciati dalla giustizia con riguardo la cd. evasione di necessità.

Inoltre, si attende ancora un aggiornamento del regime sanzionatorio capace di adeguarsi al processo di automatizzazione degli adempimenti superando talune violazioni ormai desuete e capace di distinguere finalmente violazioni ed errori involontari, da quelli connotati da intenti fraudolenti.

Testi unici

Si prevede nella prima fase di attuazione, quindi entro i primi 12 mesi dall'entrata in vigore della legge delega, un riordino delle disposizioni tributarie, mediante l'adozione di testi unici (art. 19).

L'intento di questa **sistematizzazione** dovrebbe essere quello di riorganizzare le norme tributarie organizzandole per settori omogenei, coordinare la normativa interna con quella comunitaria e abrogare le previsioni normative non più attuali.

Ad una nuova sistematizzazione si dovrà, inoltre, procedere entro 12 mesi dall'adozione dell'ultimo dei decreti legislativi previsti con l'adozione di 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.

Osservazioni – Il processo di revisione e sistematizzazione delle norme tributarie appare piuttosto articolato, poiché si prevede, nei primi 12 mesi, una prima fase volta alla mera riorganizzazione dell'esistente e alla abrogazione di disposizioni non più attuali.

A ciò farà seguito, in un lasso temporale più lungo (di ulteriori 12 mesi decorrenti al più tardi dai 48 mesi dalla data di entrata in vigore della legge delega previsti per la conclusione del processo di emanazione sia dei decreti attuativi, sia di quelli correttivi o integrativi eventualmente necessari) il processo di codificazione vero e proprio, volto alla creazione di un testo normativo omnicomprensivo, articolato in una parte generale e in una parte speciale dedicata alle singole imposte.

Nella parte generale di questo codice dovrebbero, tra le altre, essere recepite le previsioni dello Statuto dei diritti del contribuente.

Sempre nella parte generale sarà dettata la disciplina, comune a tutti i tributi, del soggetto passivo, dell'obbligazione tributaria, delle sanzioni e del processo.

Altre previsioni

Il DDL (art. 9) reca specifiche previsioni per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle imprese che accedono agli istituti disciplinati dal **Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza** (DLGS n. 14/2019, di seguito anche "Codice") e per adeguare la disciplina di **deducibilità delle perdite su crediti** ai nuovi istituti liquidatori e di risanamento ivi previsti.

Nel dettaglio, si prevede di estendere le modalità di determinazione del reddito attualmente previste per le sole procedure di liquidazione giudiziale e di liquidazione coatta amministrativa a tutti gli istituti del Codice che hanno finalità liquidatorie. Resta fermo invece che per le imprese che accedono agli istituti che non hanno finalità liquidatorie, bensì di liquidazione e di risanamento, continua ad applicarsi l'ordinaria disciplina con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa e agli obblighi dichiarativi. Si estende, altresì, agli istituti liquidatori concordato preventivo di qualunque tipo e all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese, il regime degli adempimenti previsto ai fini IVA per la liquidazione giudiziale.

Inoltre, il DDL interviene sul trattamento fiscale dei componenti positivi derivanti dallo stralcio di debiti in presenza di istituti previsti dal Codice, estendendo la disciplina dell'articolo 88, comma 4-*ter*, del TUIR (che statuisce l'irrilevanza delle sopravvenienze derivanti da istituti che hanno carattere liquidatorio, mentre per le procedure che non hanno finalità liquidatoria prevede che la riduzione dei debiti ottenuta non costituisce sopravvenienza attiva fiscalmente rilevante) per la parte che eccede:

- le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84 del TUIR, senza considerare il limite dell'80%;
- la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica (ACE) di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e
- gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del TUIR.

Il DDL estende, inoltre, la deducibilità – non subordinata alla ricorrenza di elementi certi e precisi - della perdita su crediti alle ipotesi in cui il debitore sia assoggettato a tutti gli istituti, liquidatori ovvero di risanamento, previsti dal Codice.

In tema di rimborso e cessione dei crediti, si prevede che nelle procedure liquidatorie tali operazioni sono possibili anche prima della chiusura della procedura.

Il DDL, inoltre, traccia la via di una applicazione più estesa della transazione fiscale (attualmente limitata alle sole procedure concorsuali, in cui è previsto un procedimento di

omologazione), anche con riferimento ai tributi locali. In particolare, si prevede la possibilità di raggiungere un accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi anche locali, nell'ambito della composizione negoziata, nonché per l'istituto dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Pertanto, rispetto alle prime bozze di DDL, ove si faceva riferimento a tutti gli istituti del Codice, il nuovo testo, da un lato, estende la transazione anche alla procedura di amministrazione straordinaria; dall'altro, con il mero richiamo della composizione negoziata, non ne prevede più la possibilità in relazione al piano attestato di risanamento e al piano di ristrutturazione omologato. Sarebbe, quindi, auspicabile un'estensione della transazione anche a tali istituti.

Inoltre, dalla relazione illustrativa al DDL, emerge che l'intervento in esame risponde a un'esigenza di coordinamento con la disciplina in tema di transazione fiscale già prevista dagli artt. 63 e 88 del Codice. A tal fine, sarebbe opportuno specificare, in linea con tali disposizioni, che l'accordo transattivo potrà avere a oggetto anche i contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazione per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti obbligatorie e dei relativi accessori.

Si dettano, inoltre, le linee guida per una radicale revisione della disciplina delle **società non operative**, prevedendo criteri di individuazione specifici, da aggiornarsi periodicamente.

Per tali società è stabilita, ai fini IVA, la indetraibilità dell'imposta pagata per l'acquisto di beni gestiti e messi a disposizione dei soci e partecipanti, e dei loro familiari, gratuitamente o a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni.

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

Assumeranno, altresì, rilievo specifiche cause di esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative, che tengano conto dell'organico di lavoratori dipendenti. Dovranno, altresì, essere escluse le società appartenenti a settori regolamentati che offrono garanzia di esclusione di utilizzo della forma societaria per l'esercizio di attività di mero godimento da parte delle persone fisiche.

In tale contesto, si innesta anche la revisione della fiscalità di vantaggio – riferita al complesso di norme finalizzate a fornire vantaggi di natura fiscale per lo svolgimento di

attività economiche in particolari aree geografiche del Paese, oppure a determinati settori, al fine di favorirne lo sviluppo – nel rispetto della disciplina europea in materia di aiuti di Stato, favorendo a tale scopo le fattispecie contemplate nel Regolamento UE n. 651/2014 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea, che consentono il riconoscimento di agevolazioni fiscali alle imprese senza l’attivazione dell’iter autorizzativo della Commissione europea.

Il DDL contiene poi un progetto di riordino delle disposizioni vigenti in materia di **giochi pubblici** (art. 13). Parrebbe, ad ogni modo, confermato l’attuale regime basato sulle concessioni, ma con una revisione delle reti di raccolta del gioco e con disposizioni volte alla tutela dei soggetti più vulnerabili. Pur non entrando nel dettaglio, si prevede un adeguamento delle disposizioni relative al prelievo erariale che, soprattutto nelle passate Leggi di Bilancio, è stato oggetto di una lunga serie di interventi spot, ispirati unicamente a logiche di gettito.

Merita osservare che alla copertura finanziaria della legge delega si provvederà (art. 20) mediante l’utilizzo delle risorse derivanti dai vari decreti legislativi di attuazione (es. revisione delle tax expenditure). Si prevede l’obbligo di copertura finanziaria per i decreti legislativi attuativi.

Nella relazione tecnica al provvedimento si precisa che dalla attuazione della legge delega **non** potrà derivare un **incremento della pressione tributaria** a livello Paese rispetto a quella risultante dall’applicazione della legislazione vigente. Tale affermazione non esclude però una rimodulazione del prelievo fiscale fra le categorie reddituali con la conseguenza che singoli contribuenti, (se non saranno trovate risorse aggiuntive per la riforma) subiranno necessariamente un aggravio del carico fiscale³.

³ Per un confronto segnaliamo come per l’anticipo della riforma IRPEF (assegno unico e revisione degli scaglioni, aliquote e detrazioni) previsto nella Legge di Bilancio 2022 furono recuperate risorse per 14 mld di euro.