



CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

MEMORIA SUL DISEGNO DI LEGGE DI

DELEGA SULLA RIFORMA FISCALE (A.C. 3443)

18 Novembre 2021

INDICE

INTRODUZIONE	3
SEZIONE 1 - valutazioni su singoli articoli ed eventuali suggerimenti per la modifica o l'ampliamento del criterio di delega	4
SEZIONE 2 . Nuovi criteri di delega che si propone di inserire	18
SEZIONE 3 - Valutazioni conclusive	20

Introduzione

1.

In relazione alla richiesta pervenuta dal Presidente della VI Commissione – Finanze della Camera dei Deputati, nel presente documento si espongono le considerazioni della Corte sul disegno di legge recante delega al Governo per la riforma fiscale (A.C. 3343).

Conformemente alla richiesta, finalizzata ad agevolare i lavori della Commissione, il documento è articolato in tre sezioni. Nella sezione 1 sono espresse brevi valutazioni su singoli articoli e, in qualche caso, suggerimenti su come modificare o ampliare il criterio di delega. Nella sezione 2 sono evidenziati nuovi criteri di delega che si propone di inserire. Nella sezione 3 sono esposte le valutazioni finali.

Va, comunque, ricordato che le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti sono già intervenute nel corso dell'anno 2021 sui temi oggetto della delega, dapprima in sede di audizione presso le Commissioni riunite VI della Camera dei Deputati e 6^a del Senato della Repubblica (delib. SSRRCO/1/2021/AUD del 5 febbraio 2021), nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario e, successivamente, con il Rapporto 2021 sul coordinamento della finanza pubblica – parte seconda (delib. SSRRCO/9/2021/RCFP dell'8 giugno 2021). Per maggiori approfondimenti sui temi interessati al disegno di legge delega si rinvia, pertanto, a tali più ampi ed organici documenti.

SEZIONE 1

(valutazioni su singoli articoli ed eventuali suggerimenti
per la modifica o l'ampliamento del criterio di delega)

Articolo 1

L'articolo 1 conferisce al Governo la delega per la revisione del sistema fiscale fissando i principi e criteri direttivi generali ai quali i decreti legislativi dovranno conformarsi.

Specifico rilievo assume l'esigenza di razionalizzazione e di semplificazione del sistema tributario ai fini della riduzione dei costi di adempimento e di amministrazione (comma 1, lett. *b*, n. 1) e dell'eliminazione dei "micro-tributi", caratterizzati da un gettito trascurabile a fronte di elevati costi di adempimento a carico dei contribuenti (comma 1, lett. *b*, n. 2).

Relativamente al primo aspetto si ritiene che l'obiettivo della semplificazione degli adempimenti debba riguardare sia le regole di determinazione della base imponibile e dell'imposta dovuta, sia quelli che sono gli adempimenti procedurali, quali dichiarazioni, versamenti, rimborsi, ecc. A questo riguardo, va tenuto presente che tra le cause che hanno concorso a determinare l'attuale rilevante complessità del sistema vi è, oltre che la continua ricerca di particolarismi volti ad attenuare l'onerosità della tassazione per singoli settori, anche l'impropria utilizzazione dello strumento fiscale per l'erogazione di benefici e incentivi (crediti d'imposta) che dovrebbero rimanere estranei al rapporto fiscale. Sotto tale profilo potrebbe essere opportuna una esplicita integrazione dei criteri di delega.

Quanto alla individuazione ed eliminazione dei micro-tributi (comma 1, lett. *b*, n. 2), andrebbe valutata l'opportunità di precisare il criterio di delega, al fine di meglio specificare i parametri di individuazione dei micro tributi da eliminare, assicurando una attenta considerazione delle finalità perseguite dal tributo, quali, ad esempio, quelli di carattere ambientale, che potrebbero risultare rilevanti pur in presenza dei presupposti enunciati dal criterio di delega.

Al riguardo si rileva che "l'individuazione e l'eliminazione" dei micro tributi rappresenta – al contempo – un principio direttivo ed un oggetto della legge delega. Per l'effetto, in questa ipotesi, come in tutte le altre fattispecie analizzate, la prefissione di adeguati criteri

di delega (art. 76 Cost.) si riflette inevitabilmente sugli effetti finanziari della sua attuazione e sulle correlate modalità di copertura (art. 81, terzo comma, Cost.), (cfr. Corte costituzionale, sent. n. 226/1976).

Tra i principi e criteri direttivi generali particolare rilievo ha l'indicazione volta a preservare la progressività del sistema tributario contenuta nel comma 1, lett. c). Va, tuttavia, avvertito come tale affermazione, pienamente condivisibile, sembra indebolirsi quando si esaminano altre disposizioni di delega che circoscrivono il principio della progressività a specifiche categorie reddituali.

Sempre l'art. 1, alla lettera *d* del comma 1, contiene un generico riferimento alla "riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale".

La riforma del sistema tributario non può prescindere dall'affrontare il tema dell'evasione e dell'elusione fiscale che, come è noto, raggiungono in Italia livelli di gran lunga superiori a quelli dei principali partner europei.

La Corte più volte in passato ha richiamato l'attenzione sull'esigenza di specifiche azioni strategiche per un intervento strutturale sul sistema, proseguendo e rafforzando l'azione di contrasto già avviata ed utilizzando appieno le moderne tecnologie informatiche e telematiche e adottando un diverso approccio nel rapporto contribuente-amministrazione. I nuovi strumenti della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi, approntati negli ultimi anni, costituiscono passaggi importanti nel processo di modernizzazione del rapporto tributario. Tuttavia, affinché essi possano dispiegare pienamente le loro potenzialità è necessario che i dati così tempestivamente raccolti divengano la base sulla quale predisporre, ad opera dell'amministrazione, dichiarazioni e versamenti, supportando al meglio il contribuente nell'adempimento spontaneo.

Come ripetutamente evidenziato in passato, occorrerebbe armonizzare le prescrizioni in materia di fatturazione elettronica di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 127 del 2015, superando gli esoneri attualmente previsti e, in particolare, quelli che riguardano la platea dei soggetti in regime forfettario che, pur non essendo tenuti alla liquidazione e dichiarazione IVA, sono già obbligati alla certificazione fiscale e, in quanto operanti nel commercio al dettaglio, rientrano nell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi. Ciò in considerazione del rilievo che assume, per il corretto funzionamento dell'intero sistema, la conoscenza completa degli scambi intercorsi tra tutti gli operatori economici.

Peraltro, va ricordato come tra le indicazioni contenute nel documento approvato dalle Commissioni parlamentari a conclusione dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'IRPEF e altri aspetti del sistema tributario, trovino esplicita considerazione “la chiusura del perimetro dell'obbligo di fatturazione elettronica, estendendolo a tutti i soggetti attualmente esentati e l'esclusione di possibili eccezioni all'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri”. Una simile previsione potrebbe trovare auspicabile collocazione nella disposizione in commento o, eventualmente, nell'art. 4, recante i principi e criteri direttivi per la razionalizzazione dell'IVA.

Un intervento che si ritiene necessario per conseguire un significativo e duraturo miglioramento della *tax compliance* dovrebbe essere quello volto a realizzare un diverso modello di relazione nel rapporto che l'amministrazione intrattiene con i contribuenti nella fase dell'adempimento. L'approccio attuale, basato sull'approntamento dei modelli di dichiarazione accompagnati da corpose istruzioni compilative e, soprattutto, sulla predisposizione di dichiarazioni precompilate, può essere valutato positivamente per gli adempimenti fiscali dei lavoratori dipendenti e dei pensionati. Non altrettanto può dirsi per gli adempimenti di imprese e professionisti. Nei loro confronti è evidente l'esigenza di un'azione preventiva e collaborativa dell'amministrazione, basata non solo sulla predisposizione di dichiarazioni precompilate e relativi modelli di versamento, ma capace di instaurare un dialogo costruttivo proprio nella fase dell'adempimento, segnalando al contribuente quelle situazioni, desumibili dal sistema informativo e da ogni altro elemento ricavabile dalla realtà operativa, che possono risultare incoerenti, o addirittura incompatibili, con i risultati emergenti dai dati contabili trasmessi in corso d'anno.

Per realizzare tale dialogo occorre un apparato amministrativo adeguatamente professionalizzato, aperto all'innovazione e fortemente orientato all'incremento della compliance, in grado di operare già nella fase dell'adempimento.

In merito alla riduzione dell'elusione fiscale, si segnala l'opportunità di specificare, anche nell'ambito del successivo articolo 9, i criteri di armonizzazione dell'ordinamento al fine di prevenire sia l'elusione interna sia quella internazionale.

Alla luce delle considerazioni che precedono, si segnala l'opportunità di precisare il generico criterio della “riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale” con una esplicita indicazione degli strumenti che dovrebbero essere alla base di una moderna strategia di

controllo, quali l'estensione della fatturazione elettronica, la piena utilizzazione sin dalla fase dell'adempimento spontaneo dei dati e delle informazioni di carattere economico, finanziario e patrimoniale che affluiscono ai sistemi informativi dell'Anagrafe tributaria, la prevenzione della reiterazione delle condotte evasive nel tempo e l'effettività dell'azione di riscossione in caso di inadempimento.

Inoltre, si osserva come oltre all'obiettivo di riduzione dell'evasione e dell'elusione dovrebbe essere inserito nell'articolo anche quello della revisione dei regimi di esenzione.

Articolo 2

I principi e criteri direttivi specifici di delega recati dal comma 1 dell'articolo, concernente la revisione del sistema di imposizione personale sui redditi, risultano dichiaratamente orientati all'adozione, sia pure progressiva e tendenziale, di un modello duale caratterizzato da un'unica aliquota proporzionale applicabile ai redditi di origine patrimoniale e da un sistema di aliquote progressive per i redditi derivanti da altre fonti.

La netta prospettiva duale che emerge dal testo proposto dal Governo dovrebbe implicare l'assoggettamento ad unica aliquota proporzionale sia dei redditi che derivano dal possesso di attività finanziarie (interessi, dividendi e plusvalenze), inclusi i redditi di capitale attualmente inclusi nell'imposizione progressiva, sia dei redditi societari. Ciò per la necessità di sottoporre i redditi da capitale allo stesso trattamento tributario indipendentemente dalla forma giuridica del percettore e per evitare arbitraggi nella percezione di questi redditi dovuta ai differenziali di tassazione¹. Tale unica aliquota proporzionale dovrebbe essere a sua volta, presumibilmente, allineata alla prima aliquota progressiva dell'IRPEF.

L'adozione di un sistema di tassazione duale dovrebbe comportare anche la definitiva uscita del reddito di fabbricati e terreni dalla progressività dell'IRPEF e - si dovrebbe ritenere - la soluzione del problema dell'abitazione principale con il ricorso a un suo reddito figurativo ovvero mediante una diversa disciplina della stessa ai fini dell'IMU.

Quanto al trattamento tributario dei redditi misti, cioè dei redditi da lavoro autonomo, di impresa individuale e di società di persone, caratterizzati sia da apporto di lavoro sia da

¹ Attualmente, l'aliquota applicata sui redditi che derivano dal possesso di attività finanziarie (di capitale e diversi), è pari al 26 per cento, l'aliquota dell'imposta sulle società è pari al 24 per cento, e la prima aliquota Irpef è il 23 per cento. Inoltre, all'interno dei redditi da capitale, permane una differenziazione di aliquota per gli interessi sui titoli del debito pubblico (12,5 per cento), e un trattamento diverso per i dividendi percepiti da imprenditori persone fisiche, inclusi nella base imponibile Irpef per il 58,14 per cento.

apporto di capitale, la previsione contenuta nell'art. 2, comma 1, lettera *a*, n. 1, dovrebbe comportare il calcolo di un rendimento figurativo sull'intero capitale investito, da sottrarre al reddito complessivo per determinare in maniera residuale la componente di lavoro da riportare a tassazione progressiva. Il sistema appare ispirato alla *Dual Income Tax* (DIT) di origine scandinava e per il quale si rinvia alle ulteriori considerazioni svolte a proposito dell'articolo 3.

Nell'ipotesi di un sistema duale, si pone un duplice problema. In primo luogo, trattandosi di lavoro autonomo in cui è presumibile che l'apporto principale sia quello di lavoro, la coerenza del sistema richiederebbe la reintroduzione di questi redditi nel campo della progressività. In secondo luogo, qualora invece si volesse procedere alla determinazione del reddito imputabile all'apporto di capitale da tassare in via sostitutiva, si dovrà valutare la necessità di adeguare il livello dell'aliquota a quello degli altri redditi da capitale. Si tratta di un passaggio di non trascurabile difficoltà, che potrebbe essere risolto o riportando a tassazione progressiva redditi che sono prevalentemente di lavoro, o introducendo eccezioni alla tassazione progressiva del lavoro utilizzando una forma di tassazione sostitutiva sui ricavi.

Qui vanno segnalate le difficoltà alle quali un simile sistema può dare luogo specie nel caso di risultati economici equivalenti, ma derivanti da apporti di capitale molto differenziati tra loro, con conseguente tassazione minore a beneficio di chi risulta maggiormente patrimonializzato.

L'adozione del modello duale suggerirebbe, comunque, una esplicita indicazione nell'art. 2, comma 1, lett. *a*, dei criteri da seguire per il completo superamento delle numerose imposte sostitutive e dei regimi forfetari attualmente presenti nell'ordinamento.

In particolare, ci si riferisce al regime forfettario per i lavoratori autonomi e le imprese (legge 190/2014), introdotto in sostituzione del precedente regime dei minimi (in vigore fino a tutto il 2014) e che è stato esteso nel 2019 ai contribuenti con ricavi e compensi fino a 65 mila euro, indipendentemente dal tipo di attività svolta, con poche eccezioni. In questo caso, la tassazione ha natura sostitutiva e presuntiva con un'aliquota del 15 per cento sul reddito imponibile e determinando il reddito imponibile con l'applicazione ai ricavi e ai compensi di un coefficiente di redditività variabile per categoria economica (dall'86 per cento nel settore costruzioni al 40 per cento nel settore della ristorazione e del commercio), il cui complemento definisce la quota di spese forfettariamente

deducibile dai ricavi.

Il sistema duale impone, dunque, anche per tali attività la definizione di trattamenti coerenti.

In ogni caso, richiamando quanto osservato a proposito dell'art. 1, è evidente come l'adozione di tale sistema duale indebolisca fortemente il criterio generale della progressività.

Alla lettera *b* si definiscono i criteri di revisione della parte di IRPEF che permane nella progressività, prevedendo una riduzione graduale delle aliquote medie e delle aliquote marginali senza, tuttavia, fornire indicazioni sui tempi di attuazione. Va, comunque, considerato che la riduzione delle aliquote marginali effettive ha un forte collegamento con il riordino delle detrazioni previsto dalla lettera *c*. A tale riguardo non può essere trascurato come le attuali elevate aliquote marginali effettive siano determinate dalla struttura decrescente rispetto al reddito delle detrazioni.

La lettera *c* fa riferimento a un riordino delle deduzioni e detrazioni con specifico riferimento all'IRPEF. Si è già sottolineata la necessità che questo riordino sia strettamente coordinato con gli altri pilastri dell'imposta sui redditi, in particolare analizzandone gli effetti sulla curva di progressività. Esplicitare la direzione del riordino appare tanto più necessario pensando alle intersezioni con gli altri obiettivi della stessa riforma, come l'approccio duale che dovrebbe vedere l'applicazione di una aliquota omogenea su investimenti immobiliari e finanziari e dunque richiedere l'annullamento delle relative spese fiscali, o altri obiettivi di politica economica, come ad esempio le detrazioni finalizzate al cambio del mix del fabbisogno energetico degli edifici e della mobilità privata.

A questo proposito si ricorda che l'elenco delle spese fiscali vigenti, allegato al disegno di legge di Bilancio per il 2022, fa rilevare una lieve diminuzione delle spese fiscali erariali, da 602 a 592 milioni, a fronte di un incremento considerevole dell'importo complessivo² (da 68 a 82 miliardi per il 2022). Alla diminuzione del numero delle spese fiscali hanno concorso la scadenza di alcune detrazioni legate all'emergenza Covid introdotte tra il 2020 e il 2021, la proroga di detrazioni incentivanti in scadenza (in particolare legate al patrimonio immobiliare) e l'introduzione di nuovi provvedimenti specifici. Oltre il 40 per cento delle spese fiscali coinvolge l'IRPEF.

Se il riordino fosse da estendere oltre ciò che sarà strettamente necessario alla revisione dell'imposta, sarebbe opportuno che la delega specificasse in quali direzione operare: se

² Si ricorda che la somma delle spese fiscali ha un carattere puramente indicativo e non corrisponde al recupero di gettito conseguibile con la loro abolizione.

per la riduzione del numero dei micro-interventi, degli interventi in vigore da oltre 5 anni, per l'abolizione di quelle norme dove c'è sovrapposizione con programmi di spesa, o operare per una riduzione generalizzata dell'importo.

Appare infine opportuno ampliare la delega per un riordino complessivo del sistema delle spese fiscali che si estenda a tutte le tipologie di tributi.

Nella prospettiva di applicazione della progressività ai soli redditi da lavoro dipendente, andrebbe tenuto presente che l'esaurimento delle detrazioni per lavoro dipendente al di sopra del limite di reddito stabilito comporta la tassazione del reddito lordo.

Dopo la citata lettera *c* andrebbe inserito il criterio del riordino delle esenzioni dall'IRPEF.

Quanto alla previsione della lettera *d*, relativa all'armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio, andrebbe chiarito se il riferimento deve intendersi al risparmio derivante da investimenti mobiliari o immobiliari. A tal proposito si evidenzia come l'attuale esenzione del reddito (figurativo) dell'abitazione principale costituirebbe un'evidente eccezione al sistema duale.

Articolo 3

L'articolo prevede di riformare l'IRES e più in generale il prelievo sui redditi di impresa considerando: la coerenza con il sistema duale previsto dall'art. 2 (lett. *a*), la semplificazione e l'avvicinamento tra valori civilistici e fiscali (lettere *b* e *c*) e infine la neutralità della tassazione rispetto alla scelta della forma giuridica dell'impresa (lett. *d*).

L'articolo pone l'accento sulla coerenza generale del sistema di tassazione sui redditi di impresa al fine di evitare da un lato aggravii in termini di costi di adempimento e dall'altro puntare alla neutralità rispetto alle possibili forme organizzative scelte dalle imprese. Dato che l'art. 2 del disegno di legge delega ha adottato il principio della *Dual Income Taxation* come criterio di base, si deduce che verrà applicata la medesima aliquota proporzionale al rendimento del capitale impiegato in attività di impresa, di lavoro autonomo, immobiliare e, eventualmente, finanziario.

Un sistema denominato *Dual Income Tax* è stato introdotto in Italia con la cd riforma Visco³ e prevedeva un sistema di due aliquote volto a contrastare l'endemico problema della sottocapitalizzazione delle imprese. Con questa innovazione il reddito di impresa veniva ripartito in due parti: quella corrispondente al rendimento "normale" del capitale (ma applicata al solo *incremento* del capitale proprio), assoggettata ad un'aliquota ridotta, e il resto - una sorta di extraprofitto - con l'aliquota normale. Si trattava di una versione modificata del meccanismo ACE. (*Allowance for Corporate Equity*) poi reintrodotta dal d.l. 201/2011 e tradotta in italiano come Aiuto alla Crescita Economica. L'ACE, tuttora vigente nel nostro ordinamento, differisce dalla versione DIT perché consente una deduzione dal reddito imponibile (dunque un'aliquota agevolata pari a zero) del rendimento normale o rendimento figurativo degli *incrementi* di capitale proprio⁴. La fissazione di un rendimento "ordinario" sul capitale proprio da tassare ad un'aliquota agevolata, in teoria omogenea a quella delle attività finanziarie e immobiliari, ha la finalità di rendere neutrale l'influenza del fisco sulle scelte di portafoglio degli investitori almeno in relazione al rendimento prevalente sul mercato e non all'extraprofitto.

I due meccanismi introdotti in Italia, finalizzati in modo specifico a favorire la capitalizzazione, differiscono dal sistema originario noto come *Dual Income Tax*⁵, già applicato nei paesi nordici, dove l'obiettivo era più direttamente legato alla neutralità della tassazione rispetto alle scelte di investimento finanziario all'interno del mondo dell'impresa. In questo ultimo caso la divisione del reddito di impresa in due componenti si dovrebbe applicare all'intero stock di capitale delle imprese senza personalità giuridica e a quelle con personalità giuridica a ristretta base azionaria e non riguarda le società per azioni ad ampia base azionaria. La finalità della divisione in due componenti è quella di separare per le imprese minori la parte di investimento di portafoglio, da tassare come gli altri redditi da capitale, dalla remunerazione dell'attività lavorativa dell'imprenditore da tassare con aliquote progressive come reddito da lavoro.

Per ottemperare al punto *a* dell'art. 3 si dovrebbe prevedere il calcolo di un rendimento figurativo sull'intero capitale investito dalle imprese non societarie, da tassare con aliquota corrispondente a quella IRES (attualmente il 24 per cento), e determinare in maniera residuale la componente di lavoro da riportare a tassazione progressiva. Non è però detto che l'applicazione del punto *a* e del successivo punto *d* dell'art. 3, che prevede una generale neutralità tra forme organizzative e giuridiche, siano facilmente coniugabili. La completa neutralità include anche il trattamento degli utili distribuiti che al momento vede – in termini generali - applicare il criterio della *partnership* alle imprese senza personalità giuridica (tutto il reddito di impresa è sottoposto a tassazione progressiva, qualsiasi sia la sua destinazione) e il criterio della doppia imposizione a quelle con personalità giuridica, in base al quale il tutto il reddito – dunque anche quello reinvestito - subisce una tassazione del 24 per cento e sui dividendi è prelevata una ulteriore imposta sostitutiva del 26 per cento.

³ La riforma Visco si è realizzata con un complesso di decreti legislativi sulla base della legge delega 662/1996. Il decreto che introdusse il meccanismo DIT è il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466. Il meccanismo fu prima depotenziato e poi definitivamente abolito nel 2004.

⁴ Per il 2021, il rendimento figurativo da applicare agli incrementi di capitale proprio è pari all'1,3 per cento. Inoltre, il d.l. 25 maggio 2021, n. 73, c.d. decreto "Sostegni Bis", ha previsto un regime di "ACE innovativa" con un coefficiente di remunerazione del 15 per cento per gli incrementi di capitale registrati tra il 2021 e il 2020.

⁵ Si veda ad esempio Sørensen, P. B. (2005), *Dual Income Taxation: Why and How?*, *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, 61(4), 559–586.

La neutralità fiscale sugli utili reinvestiti nell'impresa era la finalità dell'Imposta sui Redditi di Impresa (IRI), introdotta con la legge di Bilancio per il 2017 ma mai divenuta operativa. L'IRI prevedeva per le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria la possibilità di esercitare l'opzione (per un quinquennio) per una tassazione degli utili reinvestiti con aliquota del 24 per cento (pari a quella dell'imposta sulle società). La quota da assoggettare a imposta proporzionale andava dunque calcolata al netto delle somme distribuite e prelevate sugli utili o sulle riserve di utili dall'imprenditore o dai soci a titolo di compenso per l'attività lavorativa svolta, che confluivano invece nell'imposta personale progressiva. In pratica, il regime IRI configurava un rinvio della tassazione dei profitti reinvestiti che, finché presenti nell'impresa, non sono considerati una componente del reddito personale dell'imprenditore o dei soci. La neutralità, espressamente prevista per gli utili reinvestiti, in realtà agiva anche sulla parte di utili distribuiti per le imprese e le società di persone ad alta redditività⁶, visto che la somma dell'aliquota IRES e della sostitutiva sui dividendi (43,7 per cento) era quasi identica all'aliquota massima dell'IRPEF (43 per cento).

La neutralità tra forme giuridiche con il sistema duale e con il sistema IRI, dunque, non coincidono e rispondono a finalità diverse. Il sistema IRI aveva una implicita spinta alla capitalizzazione, in armonia con il sistema ACE reintrodotta nel 2011.

Sempre con riferimento ai principi e criteri direttivi per la revisione dell'IRES e della tassazione del reddito d'impresa, si osserva come la previsione contenuta nel comma 1, lettera *d*, concernente la “tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese, per limitare distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale”, potrebbe essere integrata con un esplicito richiamo all'esigenza di una netta e trasparente demarcazione dei rapporti economico finanziari che intercorrono tra l'impresa e la posizione personale di coloro che ne hanno la gestione. Ciò anche in considerazione dell'irrelevanza, ai fini della configurabilità del reato di infedele dichiarazione, della non inerenza degli elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, per effetto di quanto previsto dall'art. 4, comma 1-*bis*, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Articolo 4

Quanto ai principi e criteri direttivi in materia di IVA delineati nell'articolo, si ritiene pienamente condivisibile la previsione di razionalizzazione della struttura del tributo contenuta nella lettera *a*; si tratta di una indicazione condivisibile, anche in considerazione dei limitati effetti distributivi derivanti dalla differenziazione delle aliquote.

Eventuali effetti distributivi non auspicati che dovessero conseguire alla

⁶ Per le imprese non societarie a bassa redditività l'aliquota Irpef (23 per cento) è già lievemente inferiore a quella sui redditi societari.

razionalizzazione possono essere superati con il ricorso a strumenti diversi anche di spesa. Considerata la natura di imposta generale propria dell’IVA, va evitato che nella sua struttura trovino spazio aspetti particolari come quelli ambientali, che più propriamente possono trovare considerazione nel campo delle accise.

In tema di razionalizzazione del sistema delle accise, al testo dell’articolo 4 mancano alcune specificazioni rilevanti per poter giudicare la portata delle misure. L’articolo al punto *b* del comma 1 propone di adeguare “le strutture e le aliquote della tassazione indiretta”, con l’obiettivo di ridurre “le emissioni di gas climalteranti” e favorire “le fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili”.

Come è noto gli obiettivi climatici delineati a livello europeo con il *Green New Deal* sono diventati pienamente vincolanti con l’approvazione della cd Legge sul Clima⁷. Essi prevedono la neutralità climatica per il 2050 e una riduzione di almeno il 55 per cento delle emissioni rispetto al 1990 entro il 2030. Questi obiettivi richiedono cambiamenti enormi in termini di tecnologia e di composizioni di consumi ed è in questo quadro che il segnale del *carbon price* – se omogeneo e coerente con gli obiettivi - viene ritenuto particolarmente importante⁸.

Va innanzitutto osservato come al momento la tassazione dei prodotti energetici è regolata dalla direttiva 2003/96/CE, che identifica prodotti e usi che li rendono soggetti a tassazione e le aliquote d’imposta minime applicabili. Si tratta di una direttiva ormai insoddisfacente sia perché prevede molte esenzioni, sia perché le aliquote minime, espresse in termini monetari del 2003, non sempre permettono di inserire il costo esterno dell’utilizzo dei prodotti energetici, sia perché sono emersi diversi prodotti o vettori energetici precedentemente non presi in considerazione (come ad esempio l’idrogeno). Nell’ambito del pacchetto “Fit for 55” è stata presentata la nuova proposta di direttiva di tassazione dei prodotti energetici⁹ che prevede appunto l’ampliamento della base dei prodotti e degli utilizzi imponibili¹⁰ e una nuova struttura delle aliquote fiscali.

In particolare, le aliquote, non più espresse in termini fisici ma in termini di contenuto energetico (euro per gigajoule (GJ)), sono basate su due componenti: il contenuto energetico e le prestazioni ambientali e si differenziano a seconda dell’utilizzo. Ad esempio, nella proposta i combustibili fossili tradizionali avrebbero l’aliquota più alta (10,75 €/GJ se utilizzati come carburante e 0,9 €/GJ

⁷ Regolamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 30 Giugno 2021.

⁸ Basti pensare che nel “Pacchetto Fit for 55”, finalizzato al raggiungimento dell’obiettivo per il 2030, oltre all’allargamento dell’operatività del meccanismo dell’*Emission Trading Scheme*, si prevede l’introduzione di una nuova imposta – nota come *Carbon Border Adjustment Mechanism* - finalizzata al riequilibrare del carbon pricing nel commercio internazionale con l’UE.

⁹ COM(2021) 563 final del 14.7.2021

¹⁰ Entreranno nel campo di applicazione della nuova direttiva, ad esempio, i carburanti utilizzati per i trasporti marittimi e aerei.

se utilizzati per il riscaldamento) e in questo gruppo sono ricompresi anche i biocarburanti non sostenibili. Le aliquote proposte scendono via via al diminuire dell'impatto ambientale dei prodotti, fino a un'aliquota di 0,15 €/GJ per un insieme di prodotti che comprende anche il cd idrogeno verde¹¹.

Le nuove aliquote minime non determinerebbero incrementi rispetto alle aliquote attualmente utilizzate per i principali prodotti petroliferi: a titolo di esempio, la tassazione minima sulla benzina passerebbe da 0,359 a 0,385 centesimi al litro, quella sul gasolio da 0,330 a 0,419 centesimi al litro, mentre il prelievo minimo sull'elettricità passerebbe da un euro a 58 centesimi per megawatt/ora¹². La nuova direttiva richiederebbe inoltre l'eliminazione di trattamenti differenziali nel campo dei prodotti energetici, lasciando molto meno margine per gli Stati membri di fissare aliquote inferiori ai minimi per settori specifici.

Allo stato, si potrebbero identificare due diversi scenari, uno nel caso di entrata in vigore della direttiva europea – che costringerebbe a tassare nuovi prodotti o usi dei prodotti, a rimodulare le aliquote secondo i nuovi criteri e ad eliminare esenzioni - e uno in caso di non perfezionamento dell'iter della proposta di direttiva, che lascerebbe aperti molti più margini di manovra. Ipotizzando che la direttiva entri in vigore a gennaio 2023, così come previsto dalla proposta, rimarrebbero comunque molte scelte importanti da esplicitare. In primo luogo le aliquote minime proposte per i principali prodotti rimarrebbero molto inferiori ai livelli attualmente praticati, e dunque il legislatore dovrebbe comunque identificare uno scenario per la rimozione dei trattamenti preferenziali, la fissazione dei livelli di aliquota e per la loro evoluzione nel tempo.

Per quanto riguarda i trattamenti preferenziali si tratterebbe di dare attuazione all'eliminazione dei Sussidi Ambientalmente Dannosi (SAD), censiti periodicamente dal Ministero della transizione ecologica e che sono stati valutati con riferimento al 2018 in oltre 19 miliardi di euro¹³. Sarebbe dunque importante ribadire, già in sede di delega, la volontà di modificare il prelievo su benzina e gasolio, attualmente più favorevole al secondo nonostante il maggiore impatto ambientale.

In questo stesso ambito non trascurabile l'integrazione con il riordino dell'IVA (prevista dallo stesso articolo 4) visto che l'applicazione dell'aliquota ridotta su alcuni utilizzi dei prodotti energetici e dell'elettricità viene inserita – nel Catalogo Mite – tra le spese fiscali dannose per trattamento differenziale (per un valore stimato di oltre 4 miliardi). È dunque evidente che l'eliminazione dei SAD è fortemente collegata al riordino e alla limitazione delle spese fiscali¹⁴ previsto nell'articolo 2, al momento limitati all'IRPEF.

¹¹ È previsto un meccanismo di adeguamento periodico dei valori minimi delle accise.

¹² Si ricorda che le aliquote di prelievo attualmente vigenti nel nostro paese per benzina e diesel sono rispettivamente 0,728 e 0,617. Le medie Eu 27 sono rispettivamente 0,588 e 0,465 (media gennaio-luglio 2021).

¹³ Mite, Catalogo dei Sussidi Ambientali Dannosi e Favorevoli, dicembre 2019.

¹⁴ È infatti interessante richiamare come poche settimane dopo la pubblicazione del pacchetto "Fit for 55", l'Italia sia stata autorizzata (Decisione di esecuzione (UE) 2021/1777 del Consiglio) ad applicare aliquote di tassazione ridotte al gasolio per riscaldamento e all'elettricità nel comune di Campione d'Italia fino al 2026.

Infine, sarebbe importante esplicitare i termini e i meccanismi con cui intervenire nel caso si ritenga che il prelievo fiscale, nel quadro della transizione energetica, contribuisca a determinare un onere eccessivo per le famiglie e per le imprese. Se le aliquote di tassazione indiretta devono contribuire a indirizzare scelte in armonia con la lotta al cambiamento climatico non possono infatti essere ridotte occasionalmente per compensare le oscillazioni dei prezzi sul mercato internazionale e si dovrebbero trovare altri strumenti, insieme al generale sforzo per l'efficientamento energetico, per affrontare il problema¹⁵.

Articolo 5

Il graduale superamento dell'IRAP appare opportuno in ragione del progressivo svuotamento della base imponibile che l'imposta ha subito negli anni per la componente del lavoro a tempo indeterminato. Tale previsione dovrebbe, tuttavia, essere meglio precisata sia con riguardo ai tempi previsti per la definitiva abolizione, sia relativamente alle modalità con le quali si provvederà al suo superamento, tenuto conto che l'aliquota base dell'imposta concorre alla copertura del fabbisogno sanitario. Per il necessario coordinamento andrebbe chiarito se, per gli effetti finanziari, si farà ricorso a tributi regionali o a risorse centrali.

Articolo 6

L'articolo reca i principi e criteri direttivi per la modernizzazione degli strumenti di mappatura degli immobili e la revisione del catasto dei fabbricati.

Tralasciando le disposizioni concernenti la rilevazione catastale, che in verità sembrano attenerne più alle capacità e al funzionamento delle amministrazioni coinvolte (Agenzia delle entrate e Comuni) che a esigenze di vera innovazione legislativa, il comma 2 reca principi e criteri direttivi per la valorizzazione patrimoniale dei fabbricati e la determinazione delle relative rendite attualizzate. Il nuovo criterio, tuttavia, non verrebbe a sostituire a fini fiscali l'attuale risalente sistema di determinazione delle rendite neppure dopo la sua messa a regime, prevista dal 1° gennaio 2026.

¹⁵ Infatti, se la proposta di direttiva prevede la possibilità di esenzioni specifiche per le famiglie vulnerabili in relazione ai combustibili per il riscaldamento, nella relazione associata alla proposta di direttiva si sottolinea che "Spetta agli Stati membri decidere la destinazione d'uso delle entrate fiscali; essi possono ulteriormente garantire l'equità utilizzando tali entrate per attenuare l'impatto sociale" COM(2021) 563 final, pag.3.

È evidente, dunque, la finalità meramente conoscitiva che il disegno di delega intende attribuire al nuovo sistema.

Si impone, comunque, la necessità di un definitivo e oggettivo criterio al quale gli uffici dovranno conformarsi per pervenire a una trasparente e il più possibile univoca determinazione dei singoli valori prevenendo, in questo modo, i rischi di contenzioso.

Nulla prevede la delega in merito al catasto dei terreni, fatta eccezione per la specifica rilevazione dei terreni edificabili attualmente accatastati come agricoli.

Sotto tale profilo sembrerebbe opportuno introdurre uno specifico criterio per il pieno aggiornamento del catasto terreni e la relativa valorizzazione patrimoniale e reddituale in base alla situazione reale.

Articolo 7

L'articolo individua i principi e criteri direttivi per la revisione delle addizionali comunali e regionali all'IRPEF e del riparto tra lo Stato e i Comuni dei tributi sugli immobili destinati ad uso produttivo.

In particolare, le lettere *a* e *c* del comma 1 prevedono, rispettivamente, la sostituzione delle attuali addizionali regionale e comunale all'IRPEF con sovraimposte.

La trasformazione delle addizionali IRPEF in sovraimposte si deve confrontare con circoscritto perimetro di applicazione dell'imposta progressiva risultante dal sistema duale. Considerato il nuovo assetto che si intende dare all'imposizione personale a livello statale, appare poco convincente la conferma di un prelievo aggiuntivo a livello regionale e comunale.

Tra le svariate implicazioni che tale scelta comporta, si segnala l'opportunità di chiarire nell'ambito della delega se per l'applicazione delle sovraimposte debba farsi riferimento all'imposta personale calcolata sul reddito lordo ovvero a quella corrispondente al reddito al netto degli oneri.

Va tenuto presente che la sovraimposta calcolata sull'imposta netta risulta più influenzabile dalle modifiche adottate a livello statale, risentendo sia di quelle relative alla base imponibile che di quelle concernenti le detrazioni.

Relativamente alla formulazione della lett. *b* del comma 1, si osserva come il previsto aumento automatico delle sovraimposte per le regioni sottoposte a piani di rientro sanitari costituisca una previsione particolarmente stringente rispetto agli indirizzi generali

delineati nella delega.

Articolo 8

Con l'articolo si adottano principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione finalizzati a incrementarne l'efficienza e a definire un modello organizzativo più strettamente integrato con l'Agenzia delle entrate.

Mancano del tutto esplicite previsioni in ordine alla revisione delle procedure di riscossione, che pure hanno concorso in modo determinante all'inefficienza dell'attuale sistema. Basti pensare alle gravi problematiche connesse alla lunga serie di notificazioni che dilatano i tempi e, spesso, ne pregiudicano gli esiti o ai ristretti limiti previsti per i pignoramenti e le espropriazioni mobiliari, nonché al divieto di iscrizione ipotecaria per i crediti inferiori a ventimila euro, ecc.

Altro aspetto non considerato dalla delega è quello delle rateazioni, interessate da anni da ripetute riaperture di termini e proroghe delle scadenze. Al riguardo si osserva come fisiologicamente la gestione delle rateazioni dovrebbe fare capo all'ente impositore, che gestisce l'attività di controllo e il recupero bonario delle somme non spontaneamente versate dai contribuenti, anziché fare capo - in misura oggi del tutto prevalente - all'agente della riscossione, del quale in questi anni ha finito per assorbire gran parte delle risorse umane presenti sul territorio.

SEZIONE 2

(Nuovi criteri di delega che si propone di inserire)

Articolo 1

Nell'articolo non si rinviene un esplicito riferimento alla revisione delle spese fiscali, essendo solo previsto un generico riordino delle deduzioni e delle detrazioni. Pertanto, tra i principi e i criteri generali andrebbe introdotta la valutazione degli attuali regimi di esenzione totale o parziale.

Inoltre, nel comma 1, lett. *b*, potrebbe essere aggiunto, quale ulteriore criterio generale, quello di evitare l'impropria utilizzazione dello strumento fiscale per l'erogazione di benefici e incentivi estranei al sistema. Appare, altresì, opportuno meglio specificare i criteri per individuare i micro tributi e le modalità per dare concreta attuazione all'obiettivo fissato anche nel PNRR di riduzione dell'evasione ed elusione fiscale.

Articolo 2

Sarebbe opportuno inserire un riferimento temporale alla riduzione graduale delle aliquote marginali e medie, e anche opportuno un riferimento a come il sistema di tassazione duale intenda trattare gli attuali regimi forfettari e sostitutivi.

Sarebbe utile esplicitare se il riordino di deduzioni e detrazioni è strettamente legato alle modifiche da apportare all'imposta o si estende a tutte le deduzioni e detrazioni. In quest'ultimo caso andrebbe specificato con che criterio si procederebbe al riordino.

Sarebbe infine utile specificare se a fini di armonizzazione delle forme di tassazione del risparmio, ci si riferisce a risparmi diretti a investimenti mobiliari e finanziari o anche a investimenti di natura immobiliare.

Articolo 4

In tema di riordino delle accise sarebbe utile specificare in maggior dettaglio come si intende operare nel campo del prelievo sui prodotti energetici, visto che la normativa europea lascia ampi spazi di manovra. Sarebbe opportuno, inoltre, esplicitare la volontà di rimuovere i SAD.

Articolo 5

Sarebbe opportuno inserire un riferimento temporale alla riduzione graduale dell'IRAP, nonché chiarire, se si intenda procedere alla sua compensazione con tributi regionali o con altre risorse centrali.

Articolo 6

Si segnala l'opportunità di introdurre uno specifico criterio di delega per la revisione e l'aggiornamento del catasto terreni.

Articolo 8

Si ritiene necessario inserire un criterio di delega relativo alla revisione delle procedure di riscossione ai fini della migliore tutela dei crediti pubblici.

Appare, inoltre, opportuno prevedere un criterio di delega per la revisione delle procedure di rateazione, attribuendone la gestione ordinaria all'ente titolare del credito.

SEZIONE 3

(Valutazioni conclusive)

Il disegno di legge delega si caratterizza per l'ampiezza dei contenuti, ma anche per la genericità delle previsioni. Implicitamente vengono demandate alla formulazione dei decreti legislativi di attuazione scelte che più propriamente dovrebbero rinvenirsi nel testo della delega. La questione assume rilevanza anche per i riflessi sulla copertura finanziaria prevista dall'art. 10 del medesimo disegno di legge.

L'adozione del modello duale con il ridimensionamento del perimetro dell'imposta progressiva e i riflessi che la soppressione dell'IRAP e la trasformazione delle Addizionali all'IRPEF in Sovraimposte comportano sulla finanza territoriale costituiscono aspetti di particolare rilevanza sui quali il Parlamento è chiamato a pronunciarsi già in sede di legge delega, e ciò anche alla luce di quello che verrà deciso per la riduzione della pressione fiscale con la legge di bilancio 2022 e della circostanza che la riforma fiscale, al pari della riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale, costituiscono obiettivi "chiave" di accompagnamento all'attuazione del PNRR.