



CAMERA DEI DEPUTATI VI COMMISSIONE PERMANENTE (FINANZE)

DISEGNO DI LEGGE

Delega al Governo per la riforma fiscale

(Atto Camera n. 3343)

Memoria del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 18 novembre 2021

INDICE

	Pag.
Premessa	3
SEZIONE 1 – Proposte di modifica dei criteri di delega previsti	4
Art. 1 (Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e relativa procedura)	4
Art. 2 (Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione personale sui redditi)	4
SEZIONE 2 – Segnalazione di nuovi criteri di delega da introdurre	5
Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo	5
Revisione della disciplina dell'accertamento	6
Revisione della disciplina delle sanzioni amministrative e penali tributarie	6
SEZIONE 3 – Valutazione finale	7

Premessa

On.le Presidente,

il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, "CNDCEC") desidera innanzitutto rivolgerLe il più vivo ringraziamento per la cortese richiesta di fornire un contributo, nella forma di una memoria scritta, sul disegno di legge di delega per la riforma fiscale, presentato alla Camera dei deputati il 29 ottobre 2021 (A.C. 3343) e attualmente all'esame della Commissione parlamentare da Lei presieduta.

La presente memoria, come espressamente richiesto al fine di massimizzare l'efficacia del contributo e la sua utilità per i lavori di codesta On.le Commissione, è stata strutturata in tre Sezioni, suddivise nel modo seguente:

- SEZIONE 1: per ciascuno degli articoli di cui è composto il disegno di legge sui quali sia stato ritenuto di esprimersi, una breve valutazione e eventuali suggerimenti su come modificare o ampliare il criterio di delega in esso contenuto;
- SEZIONE 2: eventuale segnalazione di nuovi criteri di delega da inserire;
- SEZIONE 3: una breve valutazione finale.

In termini generali, il disegno di legge delega è sicuramente un buon punto di partenza per una revisione del sistema fiscale che punti a restituire allo stesso caratteri di maggiore equità, efficienza e semplificazione.

È noto che il Fisco è un meccanismo complesso composto da molteplici vasi comunicanti, per cui è necessario intervenire con una riforma che non si limiti a modificare il singolo tributo o il singolo regime impositivo, ma che razionalizzi sistematicamente tutte le sue componenti, ripristinando il principio della giusta imposta e le garanzie di un più equilibrato rapporto con il contribuente e perseguendo obiettivi di riduzione della pressione fiscale e semplificazione degli adempimenti.

Nell'*incipit* della relazione illustrativa del disegno di legge in esame, viene ricordato che la riforma fiscale è tra le azioni chiave individuate nel Piano nazionale di ripresa e resilienza per dare risposta alle debolezze strutturali del Paese e, in tal senso, costituisce parte integrante della ripresa che si intende innescare anche grazie alle risorse europee.

Il Presidente del Consiglio, Mario Draghi, nelle dichiarazioni programmatiche del suo Governo in Parlamento, ha giustamente sottolineato che la riforma fiscale di cui ha bisogno il Paese richiede un approccio sistematico e globale: è stato ricordato infatti che *"Non è una buona idea cambiare le tasse una alla volta"*.

Il presente disegno di legge delega ripropone certamente tale approccio con riferimento alla disciplina sostanziale dei principali tributi di cui si compone il nostro sistema fiscale.

Avuto riguardo alla normativa procedimentale relativa ai controlli, all'accertamento e alle garanzie del contribuente, nonché al diritto punitivo e processuale tributario, il disegno di legge risulta invece piuttosto carente, fatta salva la prevista revisione del sistema nazionale della riscossione (art. 8) e la programmata codificazione delle disposizioni legislative vigenti in materia (art. 9).

Si deve inoltre constatare che il disegno di legge non contiene alcuna disposizione in merito alla (pur opportuna) revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo, ad eccezione del riferimento all'evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale per i redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale conseguiti anche nelle attività di lavoro autonomo condotte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'imposta sul reddito delle società. Tale carenza è particolarmente sentita da tutto il settore del lavoro autonomo, che risulta di estrema rilevanza per l'economia del nostro Paese, il quale ha necessità di operare in un quadro normativo in ambito fiscale di maggiore certezza, coerenza e sistematicità, anche nell'ottica dello

sviluppo del mercato dei servizi professionali e dell'evoluzione verso forme di esercizio dell'attività più moderne e rispondenti alle esigenze della clientela.

Nel rinnovare, quindi, i ringraziamenti per l'opportunità che viene concessa al CNDCEC di formulare proprie osservazioni e proposte, si confida nell'attenzione e la sensibilità che codesta On.le Commissione vorrà riservare alle stesse, con l'auspicio di un loro recepimento normativo.

SEZIONE 1 – Proposte di modifica dei criteri di delega previsti

Art. 1 (Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e relativa procedura)

I commi da 2 a 7 dell'articolo in oggetto disciplinano la procedura relativa all'emanazione dei singoli decreti legislativi attuativi nonché degli eventuali decreti contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi adottati.

A quest'ultimo riguardo, il comma 7 fissa quale termine finale per "adottare" i decreti legislativi correttivi e integrativi il termine di *"ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi medesimi"*.

Per evitare incertezze in merito all'individuazione dell'"ultimo" decreto legislativo, sarebbe opportuno specificare che il termine di ventiquattro mesi decorre dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo oggetto di correzione o integrazione.

Al medesimo fine occorrerebbe anche esplicitare meglio la nozione di "adozione" dei decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative, che deve avvenire nel predetto termine di ventiquattro mesi.

Dovrebbe essere chiarito infatti che per "adottare" il decreto s'intende la sua approvazione definitiva da parte del Consiglio dei ministri secondo la procedura di cui all'articolo in oggetto, anziché la sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

Art. 2 (Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione personale sui redditi)

L'articolo 2 individua i principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema di imposizione personale sui redditi, prevedendo, alla lettera a) del comma 1, la progressiva e tendenziale evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale.

Nel condividere tale impostazione, al n. 1) viene prevista *"l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione ai redditi derivanti dall'impiego del capitale, anche nel mercato immobiliare, e ai redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo condotte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'imposta sul reddito delle società"*.

Al riguardo, si segnala la necessità di tener conto nell'"*applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione*" ai redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale che per quanto concerne i redditi di fonte immobiliare e quelli derivanti dalle attività di impresa e di lavoro autonomo gli stessi necessitano di costi di produzione notevolmente maggiori rispetto a quelli da sostenere per la produzione dei redditi propriamente di capitale o diversi di natura finanziaria.

Ed infatti, nell'istante in cui, in applicazione della delega, l'aliquota proporzionale di tassazione dei redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale deve essere la *"medesima"*, sarebbe opportuno specificare nel criterio direttivo da consegnare al legislatore delegato che tale *"invarianza"* di aliquota deve applicarsi ad una base imponibile – costituita, come ricordato, dalla quota di *"reddito direttamente derivante dall'impiego del capitale"* – che tenga in adeguata considerazione i costi di produzione dei redditi immobiliari, di impresa e di

lavoro autonomo, notoriamente maggiori rispetto a quelli necessari per la produzione dei redditi di natura finanziaria.

Un ulteriore suggerimento sul criterio di delega relativo all'equità orizzontale del sistema di imposizione personale sui redditi, riguarda la necessità di uniformare le regole di deducibilità dei contributi previdenziali obbligatori di lavoratori dipendenti e autonomi.

Attualmente è infatti previsto che i lavoratori dipendenti determinano il proprio reddito imponibile di lavoro al netto dei contributi previdenziali obbligatori, siano essi a carico del datore di lavoro che a proprio carico. Il reddito imponibile dei lavoratori autonomi è determinato invece al lordo dei contributi previdenziali obbligatori versati, potendo tali contributi essere dedotti soltanto dal reddito complessivo, anziché dal reddito di lavoro autonomo.

Tale differente modalità di computo dei contributi previdenziali nella determinazione dei redditi di categoria genera, a parità di reddito imponibile, ingiustificate disparità di trattamento, posto che le detrazioni decrescenti riconosciute ai predetti redditi di lavoro dipendente e autonomo (nonché altre agevolazioni e misure di sostegno per i medesimi redditi) sono commisurate al livello del reddito di categoria e non a quello del reddito complessivo.

SEZIONE 2 – Segnalazione di nuovi criteri di delega da introdurre

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Nel disegno di legge di delega in esame non si rinvencono principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema di imposizione dei redditi di lavoro autonomo, fatto salvo il riferimento contenuto nell'articolo 2, comma 1, lettera a), numero 1), alla progressiva e tendenziale evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale per i redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale conseguiti anche nelle attività di lavoro autonomo condotte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'imposta sul reddito delle società.

Pertanto, in aggiunta a tale previsione, sarebbe opportuno introdurre uno specifico criterio direttivo anche per la revisione della disciplina del reddito di lavoro autonomo finalizzata a razionalizzare la determinazione del reddito e a favorire la crescita dimensionale delle attività e la loro evoluzione nelle società professionali.

Per quanto concerne la revisione della disciplina del reddito di lavoro autonomo, occorre prevedere la razionalizzazione e il coordinamento dei regimi di deducibilità degli ammortamenti, dei canoni di locazione finanziaria, delle spese di manutenzione ordinaria e straordinaria relativi a beni mobili e immobili, salvaguardando la parità di trattamento tra spese sostenute su beni di proprietà e di terzi, nonché la semplificazione del regime impositivo dei rimborsi spese analitici, eliminando la rilevanza ai fini reddituali del rimborso e delle spese sostenute sottostanti.

Nella prospettiva del rilancio delle attività professionali, sarebbe opportuno altresì introdurre un criterio direttivo specifico per garantire alle operazioni straordinarie relative alle attività di lavoro autonomo il medesimo principio di neutralità fiscale già previsto per le attività commerciali dagli articoli da 170 a 181 del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto legislativo 22 dicembre 1986, n. 917.

In particolare, occorre prevedere la neutralità fiscale delle operazioni di apporto/conferimento, trasformazione, fusione o scissione di società semplici, studi individuali o associati in società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, nonché delle operazioni inverse.

Attualmente infatti, secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, tali operazioni hanno natura realizzativa e comportano la tassazione ai fini delle imposte sui redditi dei maggiori valori correnti latenti dei

beni, della clientela e degli elementi immateriali relativi all'attività esercitata, pur avendo tali operazioni le stesse caratteristiche di quelle poste in essere per la riorganizzazione delle attività di natura commerciale, per le quali, come già ricordato, il legislatore ha sempre assicurato l'applicazione del principio di neutralità fiscale. Per tale motivo, è inoltre necessario garantire che tale principio sia previsto introducendo una norma avente natura di interpretazione autentica, al fine di evitare ingiuste penalizzazioni delle operazioni poste in essere prima dell'entrata in vigore dei decreti delegati di attuazione della riforma.

Per altro verso, al cospetto dell'ancora attuale mancanza di una disciplina fiscale delle società tra professionisti, occorrerebbe altresì consegnare al legislatore delegato un criterio direttivo per la definizione della natura del reddito di tali società, che lo riconduca alla categoria dei redditi di impresa, fatta eccezione per i redditi conseguiti da quelle costituite in forma di società semplice, preservando comunque la facoltà di determinazione di detto reddito in base al principio di cassa, anche in caso di esercizio dell'attività in forma di società di capitali.

Revisione della disciplina dell'accertamento

Il disegno di legge delega in esame non prevede la revisione della disciplina in materia di accertamento, ma soltanto la codificazione delle disposizioni legislative vigenti in materia (art. 9).

Sarebbe tuttavia opportuno intervenire per adeguare la disciplina al mutato contesto normativo in cui la stessa deve trovare applicazione. In particolare, la revisione dovrebbe essere basata sui seguenti criteri direttivi: a) l'armonizzazione e l'unificazione, ove possibile, delle procedure di accertamento e di recupero dei crediti d'imposta; b) il rafforzamento delle garanzie del contribuente, prevedendo l'obbligo del contraddittorio preventivo anche per gli accertamenti parziali, ad eccezione di quelli "automatizzati" derivanti dalle informazioni presenti in anagrafe tributarie che non richiedono ulteriori attività istruttorie, nonché la nullità degli atti impositivi emessi in violazione di tale obbligo o non adeguatamente motivati in merito alle ragioni del rigetto delle deduzioni difensive del contribuente; c) l'unificazione, ove possibile, dei termini di prescrizione e di decadenza relativi all'accertamento di tutti i tributi, diretti e indiretti, e al recupero dei crediti d'imposta; d) l'eliminazione della presunzione legale di maggiori ricavi basata sui prelevamenti bancari.

Revisione della disciplina delle sanzioni amministrative e penali tributarie

Il disegno di legge delega in esame non interviene neppure sulla disciplina delle sanzioni tributarie, di natura sia amministrativa che penale, fatta salva – anche in quest'ultimo caso – la codificazione delle disposizioni legislative vigenti in materia ai sensi dell'articolo 9.

La delega dovrebbe essere finalizzata a garantire un maggiore rispetto del principio di proporzionalità delle sanzioni e un miglior coordinamento dei rapporti tra sanzioni amministrative e sanzioni penali, in applicazione del principio del *ne bis in idem* come interpretato dalle corti sovranazionali. In materia di imposta sul valore aggiunto, le sanzioni per omessa o infedele dichiarazione, laddove applicabili, dovrebbero considerarsi sostitutive delle sanzioni proporzionali irrogabili per le violazioni prodromiche di omessa fatturazione e/o registrazione. Dovrebbe altresì prevedersi la riformulazione del concetto di credito inesistente di cui all'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, circoscrivendone il campo di applicazione ai crediti in relazione ai quali l'utilizzo in compensazione sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti.

SEZIONE 3 – Valutazione finale

In conclusione, il disegno di legge in esame, pur nella eccessiva genericità di alcuni criteri di delega e nonostante le richiamate carenze di contenuto, rappresenta comunque un'importante opportunità per restituire al Paese, dopo molti anni, un sistema fiscale più equo, affidabile e trasparente.

Il giudizio è nel complesso positivo, avendo anche rinvenuto nel testo del disegno di legge diversi punti di contatto con alcune delle proposte formulate dal CNDCEC nel Manifesto per la riforma fiscale presentato nel giugno scorso. Tra di essi, si segnalano in particolare: il graduale superamento dell'IRAP; la riduzione delle aliquote medie effettive dell'Irpef nonché delle variazioni eccessive di quelle marginali; l'evoluzione del sistema di imposizione personale sui redditi verso un modello compiutamente duale; il rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali nella tassazione del reddito di impresa; la tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese; le disposizioni volte ad assicurare l'unicità, la contestualità, la completezza, la chiarezza e la semplicità della legislazione in materia tributaria; l'eliminazione dei micro-tributi. Va tuttavia segnalato che una riforma organica del sistema fiscale non può prescindere da ulteriori due aspetti che riteniamo fondamentali per la competitività e l'efficienza del sistema.

Il primo riguarda la necessità di costituzionalizzare i principi fondamentali dello Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di rendere più stabile nel tempo la legislazione fiscale e di limitare le deroghe alle garanzie previste dallo Statuto stesso.

Il secondo aspetto riguarda la riforma della giustizia tributaria che, si auspica, possa trovare anch'essa, al più presto, il proprio autonomo veicolo legislativo, dando seguito alle indicazioni contenute nella relazione finale della Commissione interministeriale all'uopo istituita.

Tra gli obiettivi principali che la riforma deve perseguire, innanzitutto, il rafforzamento della natura speciale degli organi di giurisdizione tributaria, prevedendo che questi ultimi siano composti, al termine di un adeguato periodo transitorio, da giudici professionali, a tempo pieno e con obbligo di formazione continua.

La riforma dovrebbe prevedere altresì il trasferimento della fase di mediazione dinanzi ad un organo terzo e indipendente rispetto alle parti in causa, con l'obiettivo di migliorare l'efficacia deflativa del contenzioso dell'istituto.