



Prof. Avv. Massimo Basilavecchia

Ordinario di Diritto Tributario  
Patrocinante in Cassazione

Pescara, 18 novembre 2021

Considerazioni sul disegno di legge delega sulla riforma fiscale (C. 3343).

### Sezione prima

#### Valutazione sui singoli articoli e eventuali suggerimenti

#### **Articolo 1.**

Sono indicati i criteri e gli obiettivi generali che devono ispirare la normazione delegata e le procedure e i metodi afferenti alla tecnica normativa.

Gli obiettivi sono nella sostanza condivisibili, ma connotati da una certa genericità che rende difficile intuire quale possa essere l'oggetto effettivo dei decreti delegati. Il tempo concesso per i decreti delegati originari potrebbe essere ridotto a dodici mesi, per evitare che la normativa venga emanata su un contesto economico troppo diverso da quello che ha ispirato la delega.

L'impressione è che la delega potrebbe diventare una sorta di atto di indirizzo, cui potrebbe ispirarsi la prossima produzione normativa anche a prescindere dalla formale adozione dei decreti delegati, i cui contenuti potrebbero essere stralciati e anticipati nelle leggi finalizzate a manovre di fine anno o in corso d'anno (come accade ad es. per l'aggio e la riforma organizzativa della riscossione, oggetto di intervento già con la legge di bilancio 2022).

La lettera a) si riferisce agli effetti economici della riforma, che dovrebbe attenuare il carico tributario sui redditi derivanti dall'impiego di fattori di produzione e può essere meglio valutata analizzando l'articolato successivo.

La lettera b) indica degli obiettivi condivisibili: sui punti 1 e 2 (semplificazione, riduzione degli adempimenti e dei costi per soggetti passivi e per enti impositori, eliminazione di tributi inutili o poco produttivi) il consenso e le aspettative sono unanimi e la genericità del criterio può essere compresa e conservata.



**Prof. Avv. Massimo Basilavecchia**

Ordinario di Diritto Tributario  
Patrocinante in Cassazione

In ordine invece al punto 3 (conservazione della progressività) sarebbe opportuno chiarire se l'obiettivo – assolutamente condivisibile – resterà affidato alle sole aliquote IRPEF - che però si indirizzano verso un sistema duale, che significa applicazione di aliquote proporzionali su molte e notevoli fattispecie reddituali – ovvero se potranno essere introdotti correttivi progressivi anche incidendo su elementi diversi dalle aliquote o su altri tributi (eliminando ad es. discipline ad effetti regressivi).

L'obiettivo 4 è certamente condivisibile, ma anch'esso molto generico; la riduzione dell'evasione e dell'elusione può essere perseguita sia agendo sulle procedure di controllo e di accertamento, sia strutturando le norme sostanziali in modo da prevenire i fenomeni.

Tenuto conto anche della normativa europea degli ultimi anni, una formulazione così generica sembra meglio riferibile alla seconda modalità, mentre, qualora si volesse intervenire su controlli, accertamento e riscossione, andrebbero indicati in modo chiaro i percorsi e in quale direzione si voglia procedere.

Sulle procedure di emanazione dei decreti non vi sono osservazioni se non l'esigenza di contenere i tempi il più possibile.

Quanto alla tecnica normativa (comma 5) l'obiettivo di chiarezza potrebbe essere meglio raggiunto prevedendo che, rispetto alla integrazione e modifica delle norme esistenti, sia preferita ove possibile la sostituzione delle stesse con la nuova formulazione; positiva la previsione dell'espressa abrogazione delle norme incompatibili, da individuare in modo circostanziato.

Nessuna osservazione sui commi 6 e 7.

## **Articolo 2**

L'obiettivo dichiarato, passaggio al sistema duale, è certamente condivisibile perché prende atto realisticamente di una trasformazione del disegno originario dell'IRPEF da imposta generale a prelievo destinato a incidere in modo progressivo solo su redditi di lavoro. L'evoluzione anzi dovrebbe essere diretta e non “progressiva e tendenziale”, essendo sufficiente a garantire gradualità la previsione di una disciplina transitoria. Apprezzabile



Prof. Avv. Massimo Basilavecchia

Ordinario di Diritto Tributario  
Patrocinante in Cassazione

che l'aliquota proporzionale sia definita come “medesima”, in modo da uniformare le diverse imposte sostitutive e cedolari attualmente vigenti.

Appaiono però indispensabili due ulteriori criteri direttivi: il primo, che imponga il coordinamento dell'aliquota proporzionale “medesima” rispetto ad una delle aliquote applicabili nell'IRPEF progressiva per scaglioni; il secondo, che chiarisca meglio il tipo di progressività cui si intende conformare la nuova IRPEF (se per scaglioni, ovvero ad es. secondo una progressione crescente continua). La scelta sembra orientata nel primo senso, ma dovrebbe essere eliminata ogni possibile incertezza.

A proposito dei redditi tassati proporzionalmente, sarebbe opportuno inserire una frase di raccordo alle imposte patrimoniali che attualmente incidono sui redditi diversi da quelli di lavoro, nel senso che l'aliquota proporzionale deve tenere conto della coesistenza con quei prelievi (e del carico delle addizionali sugli altri redditi, vs. *infra*). Sarebbe anche auspicabile chiarire se tra i redditi da impiego di capitale si comprendono anche le plusvalenze immobiliari, sul cui assoggettamento ad aliquota proporzionale sarebbe opportuna una riflessione.

Se gli obiettivi della riforma dell'IRPEF sono condivisibili (ridurre gli strappi tra i vari scaglioni e attenuare il carico sul lavoro) le modalità di realizzazione sono indefinite, lasciando una discrezionalità di scelta al delegato a mio avviso eccessiva.

Rispetto alle aspettative largamente condivise dagli addetti ai lavori, l'art. 2 presenta però tre lacune gravi, in presenza delle quali l'operazione di riordino appare insufficiente. Nell'art. 2 infatti si parla solo di aliquote, mentre un ripensamento – a fini di razionalizzazione e di coordinamento - delle basi imponibili appare indispensabile<sup>1</sup>. Inoltre, la delega dovrebbe prevedere non solo una rimodulazione delle basi imponibili (si pensi alle spese di produzione del reddito del lavoratore dipendente marginale, e all'applicazione dei sistemi forfetari o medio ordinari), ma anche la possibilità di redistribuzione delle varie fattispecie di reddito tra le diverse categorie; esigenza, questa, che sembra considerata dal delegante solo rispetto ai redditi finanziari, per i quali si prevede l'“armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio” (lettera d).

---

<sup>1</sup> La lettera c) dell'art. 2 prevede il riordino delle deduzioni, ma il riferimento all'imponibile sembra da limitare al reddito complessivo, piuttosto che alle basi imponibili determinate categoria per categoria.



**Prof. Avv. Massimo Basilavecchia**

Ordinario di Diritto Tributario  
Patrocinante in Cassazione

Le due lacune tradiscono un'incertezza di fondo che la legge delega nella versione finale dovrebbe evitare, in ordine ai fattori che compromettono l'equità c.d. orizzontale. Adottare un sistema duale è positivo nell'attuale stato delle cose, ma comporta che regimi sostitutivi e forfetari proporzionali applicabili ai redditi di lavoro vengano assorbiti nella tassazione ordinaria, così come impone che nell'ambito dei redditi da "investimento" le disparità di trattamento (ad es. tra redditi immobiliari e redditi finanziari) siano limitate solo a quanto ragionevolmente giustificabile e in considerazione del concorrente peso di altre imposte.

Peraltro, la linea di demarcazione, tra lavoro e capitale, dovrà essere vagliata in sede di decreti delegati con particolare attenzione, essendo ben note le distorsioni e i conflitti che in passato hanno caratterizzato l'applicazione dell'ILOR e dell'IRAP. Indicare al Governo, con il consenso dello stesso, criteri più precisi per stabilire quella linea potrebbe rivelarsi utile.

Il terzo silenzio riguarda il tema della soggettività della famiglia; si prevedono, è vero, effetti favorevoli per i "secondi" percettori di reddito, ma manca quel salto di qualità che deriverebbe dalla introduzione di meccanismi di considerazione complessiva dei redditi familiari (di lavoro, in particolare). In sostanza, più che di un silenzio si tratta di una scelta confermativa dell'attuale sistema (del resto in vigore da poco) e che quindi può essere messa in discussione solo se il Parlamento intenda compiere una svolta decisa nella direzione di un diverso ruolo della famiglia nell'imposizione sui redditi.

### **Articolo 3.**

La riforma della tassazione del reddito delle imprese e dell'IRES appare nelle grandi linee condivisibile e meno generica rispetto alle altre disposizioni. Apprezzabili, in particolare, l'obiettivo di semplificazione mediante avvicinamento ulteriore della base imponibile ai risultati di bilancio e il proposito di rendere neutrale la forma giuridica dell'impresa, rispetto al livello di tassazione (riproponendo lo schema già adottato con l'introduzione, mai divenuta effettiva, dell'IRI; disciplina che va poi coordinata con quella del reddito dei soci persone fisiche e dell'imprenditore individuale, chiarendo il criterio con il quale distinguere la remunerazione del capitale da quella afferente il lavoro).



Prof. Avv. Massimo Basilavecchia

Ordinario di Diritto Tributario  
Patrocinante in Cassazione

Due integrazioni possono meglio indirizzare i lavori del legislatore delegato: da un lato, appare necessario prevedere quale ulteriore criterio un coordinamento delle norme delegate emanande con le evoluzioni in corso della fiscalità societaria europea e mondiale: l'imposta minima del 15% sulle grandi multinazionali approvata a livello di organismi internazionali e gli sforzi europei per definire la tassazione dell'economia digitale potrebbero rendere necessarie norme *ad hoc* per tali settori, ed è auspicabile che se ne tenga conto nel momento in cui l'imponibile IRES viene rimodulato. Dall'altro, non si fa cenno nella delega alla disciplina che si applicherà alle microimprese e alle imprese a contabilità semplificata; per queste ultime, in particolare, occorre porsi il problema dei regimi forfetari e della conservazione della tassazione (non obbligatoria) per cassa. La delega potrebbe anche essere l'occasione per riformare, su basi effettivamente antielusive, la disciplina delle società di comodo, oggi diventata un regime forfetario di dubbia costituzionalità e ancor maggiore dubbia compatibilità con le regole europee.

### Articolo 7.

Si prevede la riforma del sistema delle addizionali regionale e comunale attualmente vigenti (che, in realtà, sono già delle sovrimposte, ossia si applicano alla base imponibile dell'imposta base). La nuova sovrimposta (che in realtà, a stare alle definizioni classiche, dovrebbe essere una vera e propria addizionale ed applicarsi in forma di aliquota aggiuntiva) suscita due questioni.

La prima è che anche in questo caso la logica "centralista" attuale viene confermata, poiché, per sua stessa natura, la sovrimposta (o addizionale che dir si voglia) avrà margini di manovra ristretti da parte degli enti titolari del gettito, a pena, altrimenti, di un'incidenza distorsiva sull'imposta sui redditi erariale. Apprezzabile la previsione della possibilità di modulazione, ma si deve prendere atto che, con questo tipo di tributi, la fiscalità degli enti territoriali resta marginale e poco adatta a sviluppare una reale autonomia normativa di tali enti.

La seconda è che andrebbe inserito, quale criterio di delega, che delle addizionali si tenga conto anche nella disciplina dell'imposta sui redditi da investimento, in chiave perequativa, per evitare il rischio che l'addizionale vada a incidere soltanto sui redditi di lavoro già



Prof. Avv. Massimo Basilavecchia

Ordinario di Diritto Tributario  
Patrocinante in Cassazione

colpiti in modo progressivo. In sostanza, è l'occasione utile per prendere atto che l'addizionale non si applica più ad un'imposta che ambisce ad essere generale sulla totalità dei redditi, ma è riservata ai redditi da includere nella dichiarazione.

### Sezione seconda

#### Segnalazione di nuovi criteri di delega da inserire

Nella sezione prima sono state indicate le integrazioni che si reputano opportune o necessarie, rispetto agli ambiti già coperti dalla delega.

Sotto un profilo più generale, e ferma ovviamente restando la imprescindibile valutazione di opportunità politica che non compete allo scrivente, si segnalano tre ambiti che restano totalmente estranei alla delega.

Il primo è da individuare in quell'esigenza di riordino complessivo del sistema tributario, che era stato indicato come obiettivo dal Presidente Draghi nel discorso di insediamento e che sembra implicito nei passi pertinenti del PNRR.

Se è vero, infatti, che il disegno di legge comprende buona parte dell'ordinamento tributario, toccando le imposte sui consumi e in parte i prelievi degli enti territoriali, è però evidente che nulla si prevede rispetto alle imposte sui trasferimenti. Questa lacuna si raccorda a quella, presente nell'art. 2, che riguarda le imposte gravanti sulle forme di impiego del capitale. Solo in parte essa è colmata dall'art. 7 comma 2 ("la revisione dell'attuale riparto tra lo Stato e i comuni del gettito dei tributi sugli immobili destinati a uso produttivo appartenenti al gruppo catastale D ed eventualmente degli altri tributi incidenti sulle transazioni immobiliari").

In sostanza, una razionalizzazione complessiva del prelievo dovrebbe tendere a coordinare la tassazione proporzionale sui redditi da investimento (immobiliare o finanziario) con i prelievi che colpiscono i cespiti o sulla base del mero possesso (imposte patrimoniali) o in occasione del loro trasferimento (imposte di registro, su successioni e donazioni, ipocatastali). Tributi, questi, non considerati dalla delega, non potendo essere considerati minori (e che quindi sono da ritenere insuscettibili di soppressione, ai sensi dell'art. 1).



Prof. Avv. Massimo Basilavecchia

Ordinario di Diritto Tributario  
Patrocinante in Cassazione

La seconda lacuna appare più grave, ma forse è dovuta alla volontà di trattare separatamente la tematica. Da quando si è insediata la legislatura, una serie di disegni di legge si è premurata di riformare il giudice tributario, rendendolo, con diverse varianti, comunque professionale, a tempo pieno, autonomo e indipendente, dotato di una retribuzione fissa per i suoi componenti. La tendenza è stata almeno in parte riconosciuta dalla Commissione interministeriale costituita dal Ministro Cartabia e coordinata dal prof. Della Cananea, che pure ha ipotizzato soluzioni alternative di minore impatto.

Una riforma dell'ordinamento tributario non può prescindere da una riorganizzazione degli organi di giustizia, la riduzione quantitativa del contenzioso, resa possibile dai numerosi strumenti deflativi, premette di affidare ora i compiti ad un numero ragionevolmente ridotto di nuovi giudici tributari, con una disciplina transitoria che consenta di utilizzare le professionalità già operanti ma che da subito garantisca un impegno a tempo pieno.

Infine, terzo aspetto – di cui poco si parla, ma che appare invece fondamentale per una ricostruzione su basi nuove del rapporto fisco contribuente – è costituito dalla integrazione dello Statuto del contribuente, da un lato, e dalla revisione del sistema sanzionatorio complessivo, dall'altro.

L'accento, nell'art.1, alla finalità di riduzione dell'evasione e dell'elusione, dovendo intendersi, ad avviso dello scrivente, limitato alla formulazione delle norme sostanziali, non è da solo idoneo allo scopo. Il CNEL ad es. ha nei giorni scorsi approvato un disegno di legge<sup>2</sup> in materia di delega al legislatore tributario per la integrazione dello Statuto dei diritti del contribuente che appare ampiamente condivisibile nell'individuare i modi di un'effettiva evoluzione della dinamica dei rapporti fisco contribuente.

L'adeguamento del sistema sanzionatorio dovrebbe tendere ad attenuare le sanzioni edittali, rendendole proporzionate e sopportabili (ossia, deterrenti ma senza avere effetti devastanti), ma anche a regolare meglio il rapporto tra sanzioni penali e amministrative, il cui concorso oggi è non solo irragionevole ma anche fonte di possibili censure in ambito europeo.

---

<sup>2</sup> Consultabile sul sito CNEL.



Prof. Avv. Massimo Basilavecchia

Ordinario di Diritto Tributario  
Patrocinante in Cassazione

### Sezione terza

#### Breve valutazione finale

Fatte salve le considerazioni che precedono, il giudizio sul disegno di legge delega è sostanzialmente positivo – l'ordinamento che dovrebbe uscire dai decreti delegati sarà migliore e più chiaro di quello attuale – anche se la genericità dei criteri rende difficile un giudizio compiutamente motivato: la riforma potrebbe essere attuata, allo stato, anche con opzioni molto diverse tra loro, fermi restando gli obiettivi; il che rende prematuro, allo stato degli atti, un giudizio compiuto.

Il principale rilievo negativo, allo stato, riguarda la lunghezza dei tempi previsti e l'esclusione di alcuni interventi riformatori che sono auspicati da una larga fascia di addetti ai lavori.

Pescara, 18 novembre 2021

Massimo Basilavecchia