

# **DISEGNO DI LEGGE**

**Delega al Governo per la riforma fiscale**

**\*\*\***

# **OSSERVAZIONI E PROPOSTE**

**Prof. Avv. Maurizio Leo**

*Illustre Onorevole Presidente Marattin,*

nel ringraziarLa per aver richiesto mie osservazioni su un tema che riveste indubbia centralità per il futuro del nostro Paese, quale è la riforma fiscale, in risposta alla Sua richiesta, Le trasmetto alcune mie sintetiche osservazioni sull'articolato del Disegno di legge delega e alcune mie proposte, che ho già avuto modo di esprimere nell'audizione che ho tenuto nell'ambito dell'*"Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario"*.

In particolare, nella SEZIONE 1, ho preceduto all'analisi dell'articolato della Delega, formulando, come richiesto, alcuni suggerimenti su come modificare o ampliare il criterio di delega in esso contenuto; nella SEZIONE 2, ho riproposto per alcuni interventi di maggiore dettaglio, la cui necessità mi sembra opportuno ribadire, il testo della mia Audizione dello scorso 2 febbraio, nell'ambito della sopra citata Indagine conoscitiva.

**Prof. Avv. Maurizio Leo**

# SEZIONE 1

## 1. Premessa. La riforma fiscale nel Piano nazionale di Ripresa e Resilienza

Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza indica la riforma fiscale *“tra le azioni chiave per dare risposta alle debolezze strutturali del Paese e in tal senso è parte integrante della ripresa che si intende innescare anche grazie alle risorse europee”* auspicando, da un lato, *“un’opera di raccolta e razionalizzazione della legislazione fiscale in un testo unico, integrato e coordinato con le disposizioni normative speciali, da far a sua volta confluire in un unico Codice tributario”* e, dall’altro lato, una *“revisione dell’Irpef, con il duplice obiettivo di semplificare e razionalizzare la struttura del prelievo e di ridurre gradualmente il carico fiscale, preservando la progressività e l’equilibrio dei conti pubblici”*.

In tale contesto storico caratterizzato, sicuramente, da una rinnovata attenzione nei confronti dei temi della fiscalità, l’11 novembre 2020 la VI Commissione Finanze della Camera e la VI Commissione Finanze e tesoro del Senato hanno deliberato una vasta indagine conoscitiva preordinata alla riforma fiscale<sup>1</sup> (*“Indagine conoscitiva sulla riforma dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario”*), per raccogliere le proposte dei diversi portatori di interessi e approfondire le principali questioni aperte. L’indagine conoscitiva si è sviluppata nell’arco di sei mesi, tra gennaio e giugno 2021; al termine del ciclo di audizioni, le Commissioni hanno approvato, lo scorso 30 giugno, il documento conclusivo dell’indagine, contenente i principi ispiratori del disegno di legge delega.

Attesa inizialmente per il 31 luglio, dopo vari rinvii, dovuti principalmente a vari nodi da sciogliere e alla scarsa convergenza delle forze politiche di maggioranza (*in primis* su Irpef e catasto), lo scorso 5 ottobre 2021, il Consiglio dei Ministri n. 139/2021, ha licenziato il disegno di legge delega per la revisione del sistema fiscale, da esercitarsi, attraverso l’emanazione

---

<sup>1</sup> Un precedente tentativo di riforma fiscale era stato effettuato nel corso della XVII legislatura con la legge 11 marzo 2014, n. 23, che ha conferito una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita. In attuazione della predetta delega sono stati adottati provvedimenti concernenti, tra l’altro: semplificazioni fiscali e dichiarazione dei redditi precompilata; tassazione dei tabacchi lavorati; composizione, attribuzioni e funzionamento delle Commissioni censuarie; fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle operazioni Iva; norme sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente; misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese; una revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario; una revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali; una revisione del sistema sanzionatorio; misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione; stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale e il monitoraggio e il riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale. Il 27 giugno 2015 è scaduto il termine per l'attuazione della delega. Sono rimaste inattuata o parzialmente attuate, tra le altre, le norme concernenti la revisione del catasto dei fabbricati, fatta salva la riforma delle Commissioni censuarie; la revisione della riscossione degli enti locali e dell'imposizione sui redditi di impresa; la razionalizzazione dell'Iva e di altre imposte indirette, la revisione della disciplina dei giochi pubblici e il rilancio del settore ippico; la revisione della fiscalità energetica e ambientale.

dei singoli decreti attuativi, entro diciotto mesi dall'entrata in vigore della suddetta legge, con ulteriore termine di 24 mesi per disposizioni correttive e integrative degli emanati decreti legislativi (di seguito, "DDL Delega").

Il DDL Delega, composto in tutto di 10 articoli, definisce la cornice generale degli interventi della possibile futura riforma in attesa dei successivi decreti legislativi che daranno attuazione alle misure entro 18 mesi dall'entrata in vigore della legge. Più nello specifico, l'**art. 1** del DDL Delega in commento, nel fissare le "regole di ingaggio" della riforma fiscale, ossia agli aspetti procedurali di approvazione dei successivi decreti legislativi delegati di attuazione delle diverse parti della riforma, individua gli obiettivi fondamentali della delega al Governo per la revisione del sistema fiscale:

- nella **crescita dell'economia**, attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori di produzione;
- nella **razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario**, preservandone la progressività, da attuarsi anche attraverso la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti e l'eliminazione dei c.d. "micro-tributi" con gettito trascurabile per l'Erario;
- nella **riduzione dell'evasione** ed elusione fiscale.

Manca, però, sin dall'*incipit* del documento, qualsivoglia riferimento alla volontà politica di riduzione generalizzata delle tasse.

Ebbene, questi criteri generali ancorché condivisibili risultano piuttosto vaghi, con il conseguente rischio che l'emanazione dei successivi decreti attuativi si traduca in un mero atto dovuto del Governo con poche possibilità di arrivare a riforme sostanziali. Inoltre, le stesse tempistiche indicate nell'art. 1 in commento risultano stridenti rispetto al carattere di priorità che tale riforma riveste per un'efficace attuazione delle azioni previste nel PNRR. A ciò si aggiunga che non è ancora stato "sbrogliato" il nodo delle risorse totali che saranno dedicate alla riforma fiscale.

Ciò posto, di seguito si illustrano le principali novità contenute nel DDL Delega, in base all'articolato dello stesso.

\*

## 2. Revisione del sistema di imposizione personale sui redditi

L'**art. 2** del DDL Delega per la revisione del sistema fiscale è dedicato alla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (di seguito, "IRPEF"). Al riguardo, si evidenzia che i modelli prevalenti per quanto concerne la determinazione della base imponibile dell'imposta sui redditi personali sono essenzialmente due:

- a) *Comprehensive Income Taxation* (CIT): il quale prevede l'inclusione di tutti i redditi nella base imponibile sottoposta a tassazione personale progressiva;
- b) *Dual Income Taxation* (DIT): il quale prevede la separata applicazione di un'imposta proporzionale su tutti i redditi da capitale, di solito coincidente con la prima aliquota di quella progressiva sui redditi da lavoro.

Il nostro sistema impositivo, invece, si configura come un modello *Plural Income Taxation* (PIT), caratterizzandosi per un'elevata frammentazione delle tipologie di reddito che sono sottoposte a diversi regimi sostitutivi quasi mai tra di loro correlati, con una molteplicità di trattamenti fiscali soggetti ad aliquota proporzionale, tutti differenti tra loro, accanto ad un'imposta progressiva sui redditi di lavoro (soprattutto dipendente) e sulle pensioni. Nel tempo, dunque, le deroghe ai principi di generalità e progressività dell'imposizione, dunque, non sono state «*limitate nella maggior possibile misura*», come raccomandava il DDL per la riforma tributaria del 1971, bensì estese in ogni direzione, inseguendo, di volta in volta, ragioni di tecnica impositiva, finalità di contrasto all'evasione, intendimenti agevolativi o di anticipazione del gettito, politiche di attrattività, obiettivi di canalizzazione del risparmio e altri ancora.

Ebbene, questa situazione è una delle principali fonti di incertezza e complessità del nostro sistema tributario, determinandone la natura sostanzialmente ibrida rispetto ai modelli teorici di imposizione sul reddito e alimentando asistematicità e precarietà del quadro complessivo, disuguaglianza, inefficienza, disincentivi al lavoro e ostacoli alla produzione. La crescente estensione dei regimi di tassazione sostitutiva, infatti, determina un carico fiscale diseguale tra le varie fonti di reddito, generando una violazione del principio di equità orizzontale e incidendo negativamente sulla capacità redistributiva dell'imposta, anche in considerazione della mancata applicazione a tali redditi delle addizionali comunali e regionali<sup>2</sup>.

Alla luce di tali considerazioni, il **comma 1, lett. a), dell'art. 2** in commento prevede il passaggio dall'attuale modello di tassazione c.d. "plurale" verso un modello di tassazione c.d. "*duale*" che preveda l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di

---

<sup>2</sup> Per approfondimenti su tali tematiche si rinvia alle varie Audizioni svolte presso le Commissioni Finanze di Senato e Camera, in seduta congiunta nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario. In particolare, si vedano Assonime, *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 19 marzo 2021; CNEL, *Note per l'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 1° marzo 2021; UPB - Ufficio pubblico bilancio, *Audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 2 febbraio 2021; Corte dei Conti, *Audizione nell'ambito dell'attività conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 5 febbraio 2021; V. Visco, *Sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 1° febbraio 2021.

tassazione sia sui redditi derivanti dall'impiego del capitale (anche nel mercato immobiliare), che sui redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo svolte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'imposta sul reddito delle società (*i.e.* IRES). In altri termini, il sistema fiscale c.d. "duale", descritto, in verità, piuttosto approssimativamente nel Disegno Delega in commento, si dovrebbe basare sulla netta separazione tra i redditi *latu sensu* da lavoro, da tassare con aliquota progressiva e i redditi derivanti dall'impiego del capitale<sup>3</sup>, anche nel mercato immobiliare, da tassare con aliquota proporzionale (generalmente pari a quella del primo scaglione dell'imposta sul reddito personale e tendenzialmente prossima all'aliquota dell'imposta sulle società)<sup>4</sup>.

La tassazione dei redditi misti, quali i redditi d'impresa e di lavoro autonomo che si fondano molto spesso su entrambi i fattori produttivi del lavoro e del capitale, è sempre risultata problematica poste le complicazioni che essa determina in merito all'individuazione di un criterio che permetta di isolare la parte di reddito riconducibile ai diversi fattori della produzione coinvolti, sicché appare necessario, a tal fine, utilizzare delle formule forfettarie di "rendimento presunto" sugli *asset* disponibili. La disposizione sopra analizzata, comunque, non sembra poter incidere realmente sul recupero dell'auspicata equità orizzontale posto che in un modello che include nella tassazione progressiva i soli redditi di lavoro appare contraddittorio non unificarne il trattamento. Il modello duale, dunque, risulterebbe già inquinato in partenza dalla mancanza di modifiche relativamente ai regimi sostitutivi di cui possono usufruire le varie tipologie di reddito riconducibili al lavoro quali, a titolo esemplificativo, il regime forfetario per i redditi di lavoro autonomo e l'imposta sostitutiva sui premi di risultato per quelli di lavoro dipendente.

Ai sensi del comma 1, lett. b), dell'art. 3 *cit.*, poi, la revisione dell'IRPEF deve passare per la graduale riduzione delle aliquote medie effettive e delle eccessive variazioni nelle aliquote marginali al fine di incentivare l'offerta di lavoro e la partecipazione al mercato del lavoro da parte dei giovani e dei secondi percettori di reddito, nonché per promuovere l'attività imprenditoriale e l'emersione degli imponibili<sup>5</sup>. Come emerge dalla relazione finale del 30

---

<sup>3</sup> Tale disposizione in realtà non costituisce una grande novità dato che, già nel sistema attuale, i redditi finanziari sono soggetti ad un'imposta sostitutiva del 26 per cento (12 per cento per i redditi dei titoli pubblici), con poche eccezioni. Vedi anche M. Piazza, "Prodotti finanziari, proporzionalità e rispetto della libera circolazione", nel Focus del Sole 24 Ore del 30 giugno 2021.

<sup>4</sup> Tale modello, di origine scandinava, nasce dall'esigenza di limitare la tassazione su capitali potenzialmente ad elevata mobilità internazionale e di semplificare l'amministrazione e l'adempimento del prelievo.

<sup>5</sup> *Cfr.* anche P. Pietrangeli, "Profili di inefficienza dell'attuale sistema fiscale: l'IRPEF e le sue Addizionali", in "il fisco" n. 19 del 2021, pag. 1-1807.

giugno 2021 delle Commissioni Parlamentari Finanze (VI), infatti, il 55,32 per cento del reddito assoggettato a tassazione ordinaria è relativo al lavoro dipendente e assimilato e il 30,88 per cento al reddito da pensione. Pertanto, è evidente che l'attuale sistema impositivo non è in linea con i principi costituzionali di capacità contributiva e di tutela del lavoro. In tale prospettiva, dunque, la disposizione in commento si pone l'obiettivo di ridurre le aliquote per attenuare l'attuale progressività che colpisce in misura consistente i redditi medi, e in particolare modo la pressione fiscale sul lavoro (c.d. cuneo fiscale). Nel silenzio del DDL Delega in merito alla misura della riduzione delle aliquote medie effettive, l'auspicio è che si possa giungere all'eliminazione dell'attuale aliquota del 38 per cento (oggi prevista per i redditi tra i 28.000 e i 55.000), estendendo (a tali redditi) l'attuale misura del 27 per cento e, dall'altro lato, accorpando le ultime due aliquote d'imposta (41 e 43 per cento) in una misura intermedia, con un evidente effetto di riduzione del prelievo sui redditi di fascia media. Come emerge anche nel Rapporto sulla Riforma dell'IRPEF della Commissione di esperti promossa dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, l'attuale forma della curva dell'aliquota media (che emerge dai vigenti 5 scaglioni e aliquote marginali) presenta due fondamentali criticità:

- i. fino a circa 28.000,00 euro esistono marcate differenze tra contribuenti con reddito dello stesso importo, ma di tipologia differente (lavoro dipendente, autonomo, da pensione), dovute a detrazioni decrescenti differenziate e al bonus 100,00 euro;
- ii. col superamento dei 28.000,00 euro, l'aliquota media cresce molto rapidamente a causa del salto di ben 11 punti percentuali dell'aliquota marginale tra il secondo e il terzo scaglione di reddito e della progressiva decrescita delle detrazioni per redditi da lavoro e pensione.

Invero, il DDL in tema di riduzione delle aliquote non prende posizione e non esclude nulla, neanche la progressività continua tedesca<sup>6</sup>. Tale ultimo modello, invero, desta più di una qualche perplessità, altro non fosse per la non intellegibilità dei meccanismi di prelievo sottesi all'algoritmo su cui si fonda.

Si evidenzia, inoltre, che la delega è finanziata con soli 2 miliardi di euro (risorse del tutto insufficienti per la realizzazione di un intervento sulle aliquote di così ampio respiro) e che non è indicato in che modo il perseguimento di tale obiettivo possa essere coordinato con interventi aventi analoga finalità introdotti da strumenti legislativi diversi da quelli previsti

---

<sup>6</sup> In Germania l'imposta federale sul reddito prevede, al di sopra di una *no tax area* quattro fasce di imponibile. Solo nelle prime due la progressività è continua. In particolare, in entrambe le fasce, la funzione di imposta è quadratica, il che implica che l'aliquota marginale cresce linearmente: dal 14 per cento al 24 per cento nella prima fascia, dal 24 per cento al 42 per cento nella seconda. La terza e la quarta fascia sono invece scaglioni di reddito, con aliquota marginale costante, rispettivamente, al 42 per cento e al 45 per cento. Il Ministero delle finanze mette a disposizione del contribuente un applicativo per calcolare direttamente l'aliquota media sul proprio imponibile. Sul punto *cf.* anche E. Longobardi, C. Pollastri e A. Zanardi P. Pietrangeli, *op. cit.*.

dalla legge delega. In particolare, si pone il problema di coordinare tale aspetto con la previsione del disegno di legge di bilancio 2022 che stanziava 8 miliardi per la riduzione della pressione fiscale.

L'ulteriore tassello della riforma dell'IRPEF individuato **dalla lett. c), comma 1, dell'art. 2** citato, è il riordino delle **deduzioni e delle detrazioni IRPEF**, tenendo conto della loro finalità e dei loro effetti sul piano della equità ed efficienza dell'imposta. Come già detto, stando al Rapporto annuale 2020 delle spese fiscali predisposto dall'apposita Commissione istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ad oggi si contano oltre 600 misure agevolative (di varia natura) per un costo complessivo prossimo ai 70 miliardi di euro. I recenti decreti *coronavirus*, nonché la Legge di bilancio 2021, hanno, peraltro, introdotto ulteriori molteplici misure aventi la medesima logica, alcune anche non di portata temporanea ma strutturale. Sulla necessità di un riordino delle *tax expenditures* per semplificare l'attuale sistema tributario e liberare risorse utili, ci sono pochi dubbi. Il problema è che la maggior parte delle deduzioni e delle detrazioni previste rispondono a una logica sociale e assistenziale ovvero di incentivo, sicché, in questo contesto così eterogeneo, è necessario gestire i meccanismi di personalizzazione della tassazione riorganizzando i criteri oggettivi con cui assegnare deduzioni e detrazioni<sup>7</sup>. Conseguentemente, il DDL avrebbe dovuto intervenire più incisivamente sul tema. Si ritiene, innanzitutto, opportuno ampliare lo spettro dell'intervento in quanto la lettera c) prende in considerazione solo le detrazioni e le deduzioni. Le detrazioni sono 58 e le deduzioni 45, pari al 17% delle spese fiscali mappate che nel Def 2021 risultano pari a 602

Andrebbe, inoltre, individuato un apposito organismo tecnico incaricato di predisporre un taglio delle stesse stabilendo, preventivamente, una rosa di criteri direttivi quali, a mero titolo esemplificativo, l'eliminazione delle agevolazioni che interessano un numero esiguo di contribuenti, di quelle di modesto ammontare pro-capite, l'eliminazione delle agevolazioni che si caratterizzano per una certa regressività, la conservazione delle *tax expenditures* utili a stimolare il contrasto di interessi (es. spese di ristrutturazione) e a incentivare consumi meritevoli (es. bonus energetici) senza dimenticare quelle che trovano una giustificazione nella necessità di evitare doppie imposizioni (es. contributi previdenziali o somme restituite al soggetto erogante).

Infine, l'ultimo obiettivo fissato dal Disegno Delega afferisce all'armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio, e quindi dei redditi di natura finanziaria, con la finalità di limitare le possibilità di elusione dell'imposta. La formulazione del DDL Delega – anche in

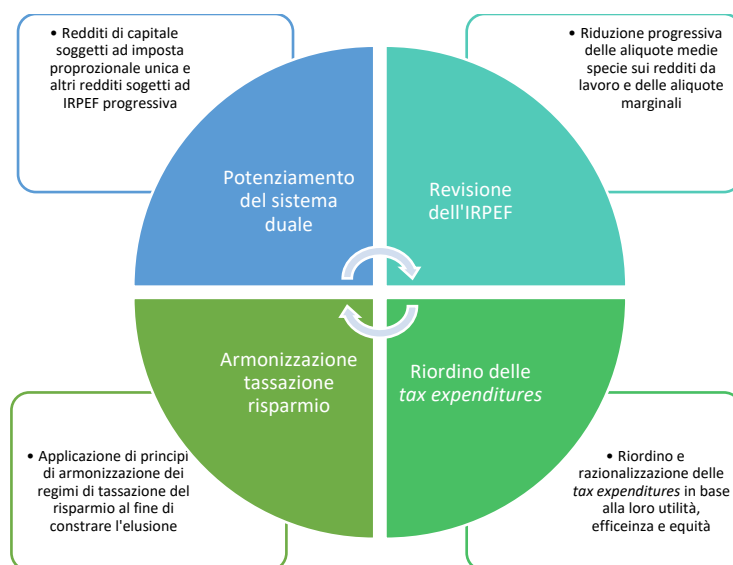
---

<sup>7</sup> Cfr. G. Sepio, "Tagli di deduzioni e detrazioni in base a equità ed efficienza" nel Focus del Sole 24 Ore del 21 ottobre 2021, n. 30.



questo caso alquanto generica – potrebbe far pensare al lodevole intento di superare l'estrema frammentazione degli attuali regimi impositivi, virando verso un modello unitario che includerebbe anche i titoli di Stato, con un'unificazione all'interno dei redditi finanziari, tra le oggi separate categorie di redditi di capitale e redditi diversi.

### Principali obiettivi della riforma sull'IRPEF



Per gli interventi di maggiore dettaglio riguardanti le singole categorie reddituali che compongono la base imponibile IRES, si rimanda all'Appendice 1 del presente Documento.

\*

### 3. Revisione dell'IRES e della tassazione del reddito di impresa

L'art. 3 del Disegno Delega affida al Governo il compito di introdurre norme in materia di IRES e tassazione del reddito di impresa secondo i seguenti criteri direttivi:

- a) coerenza del complessivo sistema di tassazione del reddito d'impresa con il sistema di imposizione personale sui redditi di tipo duale previsto;
- b) semplificazione e razionalizzazione dell'IRES, finalizzato alla riduzione degli adempimenti amministrativi a carico delle imprese, anche attraverso un rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali, con particolare attenzione alla disciplina degli ammortamenti;
- c) revisione della disciplina delle variazioni in aumento e in diminuzione apportate all'utile o alla perdita risultante dal conto economico per determinare il reddito imponibile, al fine di adeguarla ai mutamenti intervenuti nel sistema economico, anche allineando tendenzialmente tale disciplina a quella vigente nei principali paesi europei;

d) 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;

e) il graduale superamento dell'IRAP (v. *infra*).

Si tratta di principi in larga parte condivisibili ma che pongono, pur nella vaghezza degli enunciati, numerose e delicate questioni problematiche.

In linea generale, sarebbe opportuno che nella delega venga previsto anche un intervento di riordino e razionalizzazione delle agevolazioni fiscali attualmente previste per le imprese, concentrando le risorse economiche disponibili su quelle che consentono di ottenere un effettivo stimolo alla crescita economica, incentivando, in particolare, il lavoro e gli investimenti.

Dovrebbe essere, inoltre, colmata la lacuna riguardante la disciplina del reddito di lavoro autonomo, che è la "grande assente" nell'ambito del progetto di riforma. A tale riguardo appare, tra l'altro, necessario eliminare i disincentivi normativi oggi esistenti alla riorganizzazione e alla aggregazione degli studi professionali nonché la disparità di trattamento tra l'acquisizione dell'immobile strumentale in *leasing* (per il quale è possibile dedurre i relativi canoni) ovvero in proprietà (nel qual caso sono indeducibili le quote di ammortamento).

In **primo luogo**, come evidenziato dalla relazione illustrativa, il DDL in materia di IRES e di tassazione del reddito di impresa dovrà innanzitutto garantire la coerenza complessiva del sistema di tassazione del reddito d'impresa con il sistema di imposizione personale dei redditi di tipo duale, sopra descritto, nell'ambito del quale è stata stabilita "*l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione ai redditi derivanti dall'impiego del capitale, anche nel mercato immobiliare, nonché 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'IRES*".

A tal fine, viene disposta l'applicazione di un'unica aliquota proporzionale di tassazione dei redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività d'impresa. In altri termini, il reddito d'impresa, sia per società di capitali sia per imprese personali, sarà tassato con aliquota proporzionale identica. Ciò, per garantire la neutralità nei sistemi di tassazione e, dunque, evitare che la scelta della forma giuridica dell'impresa sia influenzata dal diverso livello impositivo che implica. Come noto, infatti, le imprese individuali e le società semplici, modelli giuridici civilisticamente più semplici e meno onerosi, vengono generalmente abbandonati al crescere della dimensione degli utili per transitare alle società di capitali, non solo per eliminare la responsabilità illimitata dei soci, ma anche per usufruire della tassazione IRES del 24 per cento in luogo di quella progressiva IRPEF che va ben oltre il 43 per cento considerando anche le addizionali locali. Come sottolineato dalla relazione finale del 30 giugno 2021 delle Commissioni Parlamentari Finanze (VI), tale trattamento

differenziato è contrario alla crescita dimensionale delle realtà produttive più piccole e pertanto all'obiettivo di incremento del tasso di crescita dell'economia italiana. Per evitare questi effetti distorsivi della variabile fiscale, la Delega in commento prevede che la tassazione del reddito d'impresa dovrà guardare all'oggetto (l'azienda) e non al soggetto (persona fisica, società di persone o di capitali). La disposizione in commento rinvia, dunque, ad un meccanismo simile all'istituto dell'IRI, mai entrato in applicazione a causa della complessa operatività. Quest'ultimo prevedeva l'introduzione di un sistema di tassazione del reddito d'impresa basato su due presupposti impositivi differenti con due aliquote diverse<sup>8</sup>:

- a) un'imposizione al momento della produzione del reddito, con applicazione dell'aliquota IRES fintanto che gli utili prodotti dall'impresa restavano nella stessa;
- a) un'ulteriore imposizione al momento della distribuzione del reddito prodotto dall'impresa.

Per evitare gli stessi errori che hanno portato all'abrogazione di tale istituto non si deve trattare di una semplice riedizione dell'ultimo intervento normativo adottato in materia ma vanno introdotte delle modifiche allo stesso, al fine di superare le criticità che si erano poste in ordine, ad esempio, allo scorporo delle ritenute, alla determinazione del costo fiscale della partecipazione, alle modalità di entrata nel regime e di rinnovo dell'opzione nonché a quelle di applicazione dell'IRI alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria di cui all'art. 116 del TUIR<sup>9</sup>.

Peraltro, l'uniformazione del livello di imposizione tra imprese IRPEF e IRES dovrebbe ovviamente riguardare, oltre che le aliquote, anche le modalità di determinazione dell'imponibile, adeguando quelle norme (es. in materia di deduzione degli interessi passivi) che, nell'impostazione vigente, differenziano le imprese in funzione della relativa forma giuridica.

Un'altra lacuna del DDL Delega riguarda il regime forfettario. Non è stato effettuato un riferimento esplicito al regime forfettario vigente per imprenditori individuali ed esercenti arti e professioni, per il quale nel documento parlamentare del 30 giugno 2021 era stata proposta una "*uscita morbida*" dal regime al superamento del limite dei 65.000 euro di ricavi o compensi, con la possibilità di fruire di due ulteriori anni di permanenza nello stesso - nei

---

<sup>8</sup> L'istituto dell'IRI, introdotto con la legge di bilancio 2017, come detto non ha mai trovato applicazione in quanto è stato abrogato dall'art. 1, comma 1055, lett. a), n. 2, della legge n. 145 del 2018.

<sup>9</sup> Cfr. sul tema tra gli altri V. Russo, "L'IRI: una nuova modalità di imposizione per imprese", in "Bilancio e reddito d'impresa" n. 7 del 2017, pag. 39; M. Balzanelli - G. Valcarengi, "IRI - Problematiche aperte e possibili ambiti di modifica", in *Regime di cassa e IRI, Le Guide il fisco*, ottobre 2017; G. Gavelli, "Il debutto (rinviato) dell'IRI attende ancora tanti chiarimenti", in *il fisco*, n. 5/2018, pag. 413.

quali il reddito sarebbe assoggettato ad imposizione applicando l'aliquota del 20 per cento - a condizione che il volume d'affari venga incrementato di almeno il 10 per cento l'anno.

Si pone, quindi, la questione se il regime forfetario sia destinato o meno a permanere dopo l'introduzione del nuovo "sistema di imposizione personale sui redditi di tipo duale", nell'ambito del quale l'aliquota proporzionale parrebbe riservata alla tassazione dei soli redditi derivanti dall'impiego del capitale.

Si auspica che il detto regime venga mantenuto, attesa la sua importante funzione di incentivazione e sostegno delle nuove iniziative produttive intraprese dalle persone fisiche, finalità che viene espressamente menzionata nell'ambito del disegno di legge a proposito della riforma dell'imposta personale che è intesa a favorire la partecipazione al mercato del lavoro, con particolare riferimento "ai giovani e ai secondi percettori di reddito" nonché l'emersione degli imponibili.

L'art. 3 in commento intende, inoltre, perseguire la semplificazione e la stabilità del sistema di tassazione dell'IRES. Tali fini, comprensivi della riduzione degli oneri di gestione a carico delle imprese dovranno essere raggiunti anche attraverso la prosecuzione ed il rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali, con particolare attenzione alla disciplina degli ammortamenti. Come noto, il sistema di determinazione del reddito d'impresa, delineato dall'art. 83, comma 1, del TUIR, è caratterizzato dal principio di derivazione delle risultanze fiscali da quelle contabili. Si tratta di una dipendenza "parziale", atteso il meccanismo delle variazioni in aumento e in diminuzione da apportare all'utile di bilancio. Tale scelta, mutuata dall'ordinamento germanico, risponde all'esigenza di collegare, quanto più possibile, la pretesa impositiva alla capacità contributiva dell'impresa, la cui espressione più evidente è sicuramente rappresentata dal risultato di bilancio<sup>10</sup>. I diversi scopi che presiedono alla determinazione dei due elementi (la normativa civilistica, infatti, si preoccupa di evidenziare l'incremento o il decremento patrimoniale verificatosi durante l'esercizio per effetto della gestione, evitando sopravvalutazioni del risultato economico; la normativa fiscale si preoccupa, invece, di misurare la capacità contributiva dell'impresa, evitando sottovalutazioni della stessa) hanno però indotto il legislatore tributario a prevedere - al fine di pervenire alla determinazione del risultato fiscalmente rilevante - la rettifica del risultato di bilancio tramite apposite variazioni, che possono comportare un aumento o una diminuzione del risultato stesso, derivanti dall'applicazione di norme di natura prettamente fiscale. A seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni introdotte dal D.Lgs. n. 139 del 2015, per effetto delle quali ha trovato espressa codificazione, per le imprese che redigono il bilancio nella forma

---

<sup>10</sup> Cfr. G. Andreani, A. Dodero, G. Ferranti, *Testo Unico Imposte sui Redditi*, II edizione, Wolters Kluwer, Milano: 2020, pagg. 1354 e ss.

ordinaria o nella forma abbreviata previste dal Codice civile, il principio di prevalenza della sostanza sulla forma tra i principi di redazione del bilancio, il legislatore fiscale, come già fatto per i soggetti *IAS-adopter*, ha previsto norme specifiche al fine di adeguare la normativa fiscale al relativo assetto contabile. Adeguamento normativo che si è realizzato attraverso l'integrazione dell'art. 83 del TUIR, operata dall'art. 13-bis del D.L. n. 244 del 2016, con l'inserimento del principio di derivazione "rafforzata", al fine di superare la qualificazione giuridico-formale "presunta" dalle norme del TUIR che presiedono la determinazione del reddito d'impresa. Pertanto, per effetto della richiamata disposizione, per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile (*i.e.*, *OIC-adopter*), diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter c.c., ai fini della determinazione del reddito imponibile, assumono rilevanza fiscale gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio, ovvero i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili nazionali, ferma restando l'applicazione delle altre disposizioni fiscali aventi ad oggetto la quantificazione ovvero la valutazione delle componenti reddituali. Ebbene, dopo aver esteso anche alle società con bilanci redatti secondo il Codice civile il principio della c.d. derivazione rafforzata riguardante la qualificazione, la classificazione e l'imputazione temporale dei componenti reddituali, il legislatore delegante mira ad assottigliare ulteriormente il doppio binario tra valori fiscali e valori contabili. L'attuale derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del TUIR, infatti, non si estende all'ambito valutativo (rimanenze, commesse, etc ...) e neppure alla ripartizione temporale dei costi pluriennali, per i quali valgono ancora le regole individuate nel TUIR che spesso risultano totalmente lontane da quelle che presiedono alla redazione del bilancio.

Il DDL Delega, avrebbe, però, dovuto stabilire al riguardo dei principi di delega maggiormente dettagliati, prevedendo l'estensione del principio di derivazione rafforzata e limitando la divergenza tra disciplina fiscale e civilistica a fattispecie ben definite.

Con specifico riferimento al tema degli **ammortamenti**, questi ultimi rappresentano certamente una delle componenti economiche più importanti nel determinare il risultato di esercizio di un'impresa: gli ammortamenti, oltre alle spese per il lavoro dei dipendenti e dei collaboratori, sono la voce fondamentale del passivo del conto economico che, contrapposta ai ricavi, stabilisce se il risultato di gestione sia un utile o una perdita di esercizio. E poiché il reddito imponibile si assume per derivazione dalle risultanze del bilancio, gli ammortamenti sono una componente fondamentale per determinare la ricchezza novella da sottoporre ad imposizione.

Proprio sui criteri di misurazione degli ammortamenti, tuttavia, si è venuta a determinare nel tempo una profonda dissociazione fra le risultanze del bilancio e quelle fiscali, fra la

ricchezza economica effettivamente realizzata e distribuibile ai soci e quella da assumere ai fini impositivi.

Motivi di cautela fiscale, come noto, hanno indotto il legislatore del secolo scorso a fissare un sistema di coefficienti tabellari predeterminati per ciascun settore economico entro cui gli ammortamenti stanziati in bilancio possono essere riconosciuti ai fini fiscali. Questi coefficienti non rispondono più, in alcun modo, alla realtà economica aziendale e non trovano più alcuna giustificazione in un'ottica di freno ad eventuali politiche di arbitraggio tra redditi e perdite fiscali, attesa la riportabilità illimitata negli esercizi successivi di queste ultime.

Oggi, ritengo, sussistono validi motivi per abbandonare il sistema dei coefficienti tabellari e ancorare più saldamente l'ammortamento fiscale a quello di bilancio, quanto meno per le imprese che hanno il controllo legale dei conti e ancor di più per quelle che adottano un adeguato Tax Control Framework (TCF) ed anche a prescindere dalla loro adesione al regime di adempimento collaborativo.

Come noto, l'ammortamento dei beni materiali strumentali rilevanti ai fini della determinazione del reddito di impresa è disciplinato dalle disposizioni dell'articolo 102 del TUIR, che prevedono l'applicazione dei coefficienti di ammortamento di cui al decreto del Ministro delle finanze del 31 dicembre 1988 sul costo dei beni, per il computo delle quote deducibili in ciascun esercizio. Ciò comporta una complessa e difficoltosa gestione di *raccordo* con l'ammortamento operato ai fini della redazione del bilancio, per il computo della differenza per ciascun bene tra la quota contabile e la quota fiscale da evidenziare in dichiarazione dei redditi, con variazioni del risultato di bilancio di ammontare spesso rilevante.

Anche per i beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate, per i beni gratuitamente devolvibili e per i beni immateriali le disposizioni del TUIR (rispettivamente, gli articoli 102-*bis*, 103 e 104) prevedono la deducibilità degli ammortamenti ai fini fiscali determinati con criteri il più delle volte differenti da quelli rilevanti ai fini della redazione del bilancio. Anche in tal caso, dunque, occorre gestire in ciascun esercizio le differenze tra la quota di ammortamento contabile e la quota di ammortamento fiscale, con variazioni significative del risultato di bilancio.

Alla luce di quanto detto, andrebbero modificate le disposizioni del TUIR che regolano l'ammortamento dei beni materiali e immateriali e quello dei beni in concessione.

In particolare, si potrebbero prevedere apposite distinte discipline per i soggetti sottoposti al controllo legale dei conti e per gli altri soggetti.

Per la prima categoria di soggetti, il principio di fondo dovrebbe essere quello di dare rilevanza fiscale agli ammortamenti effettuati in applicazione dei corretti principi contabili.

Ciò determinerebbe l'assunzione di questi ammortamenti secondo le varie tecniche contabilmente consentite e una serie di problematiche da affrontare e risolvere *ex novo*.

1. Innanzitutto, sarà necessario verificare se gli ammortamenti rispondono effettivamente nel *quantum* e nell'*an* alla corretta assunzione dei principi contabili che, come è noto, per alcune imprese sono rappresentati dai principi OIC e per altre dai principi IAS/IFRS. A questo riguardo assumerà fondamentale rilievo la *disclosure* che gli amministratori sono tenuti a fornire e le valutazioni degli organi di controllo, i quali dovranno fare attenzione a fornire analisi corrette.
2. In secondo luogo, è giocoforza che assumeranno rilievo fiscale sia le svalutazioni che le rivalutazioni dei cespiti ammortizzabili, ove contabilmente consentite, posto che entrambe tali componenti incidono sul processo di ammortamento dei beni su cui esse vengono ad operare, coordinandosi inscindibilmente con tale processo.

A questo riguardo, si segnala che le svalutazioni esprimono sostanzialmente un ammortamento più rapido ed immediato rispetto a quello applicato secondo programma. Un principio fondamentale, in tema di ammortamento, è che l'impresa deve valutarne l'adeguatezza ad ogni fine esercizio e modificarlo laddove si prenda atto – come già accennato – che non risponde più ad una corretta misurazione del deperimento tecnico-economico del cespite. In tale contesto è del tutto conforme a questo principio che si possa e si debba procedere a svalutazioni nel caso in cui le prospettive di redditività e di utilizzazione del cespite si siano stabilmente modificate "*in peius*". In definitiva, la valutazione, che è l'aspetto finora più temuto dal legislatore fiscale, in quanto fonte di incertezza, è una caratteristica insita in tutto il processo di ammortamento e con essa occorrerà convivere anche ai fini fiscali. D'altra parte, le fattispecie a carattere valutativo hanno già fatto irruzione in molteplici casi in sede fiscale con l'avvento degli IAS/IFRS.

Per la seconda categoria di soggetti (imprese individuali, società di persone, enti esercenti attività di impresa (in via principale o sussidiaria), professionisti e associazioni professionali) parimenti non può più essere mantenuto l'attuale sistema di coefficienti tabellari, ma neanche è possibile fare riferimento alle tecniche d'ammortamento previste dai principi contabili che richiedono analisi, disclosure e controlli non esistenti nell'organizzazione dell'attività di tali soggetti. Si potrebbe, quindi, fare riferimento al criterio del c.d. *pooling method*, da tempo adottato con successo in alcuni Paesi europei (Svezia, Danimarca e Regno Unito). Quest'ultimo è un criterio che consiste nell'aggregare i beni ammortizzabili in uno (o più) *pool*, a ciascuno dei quali viene applicato un coefficiente di ammortamento unico. Il *pool* si alimenta con il costo dei beni ammortizzabili acquistati o costruiti nel primo esercizio dell'impresa (o nel primo esercizio di applicazione del metodo) e con le relative spese incrementative e si decrementa dei corrispettivi di vendita dei beni ceduti.

L'ulteriore obiettivo della riforma del reddito d'impresa, di tenere conto dei mutamenti intervenuti nel corso degli anni nel sistema economico e allineare tale disciplina a quella vigente nei principali paesi europei, è quello di eliminare o, quantomeno, ridurre le variazioni in aumento e in diminuzione apportate all'utile o alla perdita risultante dal conto economico per determinare il reddito imponibile. Al riguardo, si evidenzia che le variazioni fiscali previste dalle disposizioni fiscali rispetto alle risultanze del bilancio sono divenute eccessive, creando un doppio binario difficile da gestire, fonte di interpretazioni contrastanti fra contribuente e Fisco e, dunque, di contenzioso. Significativo poi è il fatto che sia le variazioni in aumento che quelle in diminuzione sono di ammontare superiore al reddito imponibile<sup>11</sup>. Tra queste, mentre alcune sono variazioni di sistema e di entità molto significativa per cui la loro eliminazione comporterebbe importanti problemi di gettito (ad esempio, quelle relative alla detassazione dei dividendi e delle plusvalenze esenti e alle svalutazioni e rivalutazioni delle partecipazioni), le altre variazioni hanno un carattere meramente temporaneo per cui la loro eliminazione non dovrebbe avere effetti sul gettito posto che le differenze temporanee tra valori civilistici e fiscali sono destinate ad assorbirsi nel tempo con un effetto fiscale finale nullo. L'attuale derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del TUIR, come detto, non si estende all'ambito valutativo (rimanenze, commesse, etc...) e neppure alla ripartizione temporale dei costi pluriennali, per i quali valgono ancora le regole individuate nel TUIR. Del resto, i criteri di valutazione previsti per la redazione del bilancio civilistico risultano abbastanza flessibili, sicché la loro applicazione può dare adito a situazioni di incertezza, mentre i criteri di valutazione fiscalmente previsti rispondono (almeno nelle intenzioni) a determinate esigenze di certezza e semplicità, al fine di evitare il più possibile l'instaurarsi di contenziosi tributari. Infatti, in tema di poste valutative suscettibili di generare contrasti interpretativi, il sistema fiscale ha storicamente adottato il principio di predeterminare la misura degli ammortamenti e, quanto ai fondi rischi, ne ha limitato lo stanziamento solo ad alcuni, stabilendo oltretutto per quelli riconosciuti anche la misura suscettibile di avere rilevanza fiscale e, dunque, rinviando in generale la deducibilità delle spese e degli oneri stimati al periodo di loro effettivo sostenimento.

Sul punto, si evidenzia che l'impostazione normativa adottata dal legislatore fiscale risale ad un periodo in cui il Codice civile dettava poche regole, non esisteva un organismo italiano di contabilità, né obblighi di revisione e Autorità di vigilanza. In questo contesto le soglie e i limiti fiscali hanno a lungo svolto una funzione di supplenza, costituendo punti di riferimento per le valutazioni stesse adottate nei bilanci d'esercizio. Come abbiamo già evidenziato, oggi non è più così per le imprese sottoposte al controllo legale dei conti e ancor di più per quelle che adottano un adeguato Tax Control Framework (TCF) ed anche

---

<sup>11</sup> Cfr. P. Pietrangeli, "Profili di inefficienza dell'attuale sistema fiscale: la tassazione delle imprese", in *Il Fisco* n. 32-33/2021, pag. 3112



a prescindere dalla loro adesione al regime di adempimento collaborativo. Il redattore del bilancio è, infatti, tenuto a rispettare criteri e principi ormai compiutamente declinati e verificati in sede civilistica. I principi contabili internazionali IAS/IFRS, d'altronde, hanno introdotto, con il criterio del *fair value* e il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, un articolato sistema di valutazioni che non interessa solo il patrimonio di fine esercizio, ma anche la determinazione dei ricavi e dei costi delle operazioni in cui si articola l'attività gestoria, confluendo nel conto economico e, quindi, per il principio di "derivazione rafforzata" nella determinazione del reddito imponibile. Poiché tale sistema di valutazione è stato recentemente esteso anche alle imprese che adottano i principi contabili nazionali (OIC-*adopter*), si potrebbe prevedere un'estensione *tout court* del principio di derivazione rafforzata anche per gli altri elementi che caratterizzano la competenza contabile, quali i fondi rischi. La maggiore possibilità di stanziare anche ai fini fiscali gli ammortamenti corretti e i fondi rischi necessari consentirebbe, infatti, di rafforzare la domanda di investimento da parte delle imprese senza determinare una perdita di gettito, la quale verrebbe recuperata negli anni successivi<sup>12</sup>. D'altra parte, l'Amministrazione finanziaria ha da sempre avuto il potere di accertare che le imprese abbiano correttamente applicato i criteri contabili, sicché tale potere può essere esercitato allo stesso modo per la verifica del corretto comportamento contabile in tema di ammortamenti e fondi rischi. Ai sensi dell'art. 83 del TUIR attualmente in vigore, infatti, discende che in relazione ai componenti di reddito per i quali la normativa tributaria non dispone diversamente (o, meglio, la cui valutazione fiscale non differisce da quella civilistica), ai fini della determinazione del reddito d'impresa detti componenti si assumono negli stessi termini in cui hanno concorso alla formazione del risultato di bilancio. Alla luce di tale "meccanismo", le norme civilistiche in ordine alla determinazione del risultato di bilancio assumono, dunque, diretta rilevanza anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa imponibile, sicché le scelte operate in sede di redazione del bilancio, con riguardo a componenti di reddito relativamente ai quali la normativa fiscale non dispone diversamente, assumono rilevanza anche in sede di determinazione del reddito d'impresa imponibile e del relativo accertamento.

In merito al previsto allineamento della disciplina del reddito d'impresa a quella "*vigente nei principali Paesi europei*" dovrebbero essere in primo luogo eliminate le vigenti limitazioni alla deducibilità dei costi relativi ad autovetture (ma anche telefonia, vitto e alloggio ecc.), che risultano penalizzanti rispetto alla media europea. A questo proposito, dovrebbe essere introdotto anche nel nostro ordinamento l'istituto del riporto all'indietro delle perdite (cosiddetto "*carry back*"), che consente di riliquidare l'imposta degli esercizi precedenti a quello di realizzo della perdita, ottenendo il rimborso delle somme già versate, in conformità

---

<sup>12</sup> Cfr. I. Vacca, "*Idee per una nuova riforma tributaria: il reddito d'impresa*", in "Rassegna Tributaria" n. 2 del 2021, pag. 413).

a quanto richiesto dalla Commissione Europea agli Stati membri nella raccomandazione del 18 maggio 2021<sup>13</sup>.

\*

#### 4. Il graduale superamento dell'Irap

L'art. 5 del DDL Delega in commento dispone che nell'ambito della revisione dell'imposizione sui redditi personali di cui all'art. 2 cit., nonché della revisione dell'imposizione sul reddito d'impresa di cui all'art. 3 cit., il Governo è delegato ad emanare uno o più decreti legislativi per attuare un graduale superamento dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (di seguito, "IRAP"). L'IRAP, la cui disciplina è contenuta nel D.Lgs. n. 446 del 1997, era stata introdotta in ordine a due obiettivi principali<sup>14</sup>:

- per attribuire alle Regioni un'imposta dal gettito rilevante e in parte modulabile per attuare proprie politiche finanziarie, come strumento del "federalismo fiscale";
- sostituire vari prelievi considerati distorsivi (ILOR, ICIAP, contributi al servizio sanitario nazionale, etc ...) con un contributo di nuova concezione che avrebbe dovuto diminuire la pressione tributaria sui redditi d'impresa e quella contributiva sulle retribuzioni.

Fin dalla sua introduzione, l'IRAP è stata sempre un'imposta molto controversa<sup>15</sup> ma con l'esclusione dalla base imponibile del costo del personale dipendente a tempo indeterminato (ad esclusione degli enti non commerciali, delle amministrazioni e degli enti pubblici relativamente alle attività istituzionali), operata dalla legge n. 190 del 2014, quest'ultima ha perso la sua identità originaria diventando una sorta di addizionale sul lavoro autonomo e sul reddito d'impresa (ancorché non sia previsto il riporto delle perdite). Le differenze tra la base imponibile delle attività produttive ai fini delle imposte sul reddito e quella ai fini IRAP, infatti, è sostanzialmente ridotta al costo del lavoro a tempo determinato, gli interessi passivi, la svalutazione e le perdite sui crediti, ovvero alle componenti di reddito di natura straordinaria, sicché appare del tutto legittima la scelta di abolirla per semplificare il sistema di tassazione<sup>16</sup>. Il DDL Delega e la relativa relazione illustrativa nel rinviare alla progressiva abolizione dell'IRAP rimangono, però, molto vaghe in merito.

---

<sup>13</sup> Sul tema, cfr. il Dossier del 17 settembre 2021 del Parlamento "La tassazione in Italia: lo stato dell'arte".

<sup>14</sup> G. Falsitta, *Manuale di Diritto Tributario*, parte speciale, CEDAM, Padova: 2021.

<sup>15</sup> Cfr. sul tema, tra gli altri, A. Bodrito, "L'IRAP genesi ed esegesi, in "Diritto e pratica tributaria, 1999, I, p. 450 e ss.; F.G. Corasaniti, "Irap: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione", in *Diritto e pratica tributaria*, 1999, I, p. 450 e ss.

<sup>16</sup> Cfr. sul tema anche il "Rapporto sulla Riforma dell'IRPEF" della Commissione di esperti promossa dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili del 22 gennaio 2021.

Ad esempio, è dubbio se l'IRAP debba continuare ad applicarsi con riferimento agli enti della pubblica amministrazione e agli enti non commerciali ed essere abrogata con esclusivo riferimento ai soggetti che svolgono attività economiche private. Inoltre, si evidenzia che il gettito prodotto dall'IRAP finanzia la spesa sanitaria delle regioni le mantengono attualmente una certa flessibilità nel determinare l'aliquota IRAP che può essere incrementata per soddisfare il fabbisogno di finanziamento regionale. La perdita di gettito che si produrrebbe con l'abolizione dell'imposta in commento potrebbe essere sostituita da addizionali regionali all'IRPEF (sui redditi d'impresa e di lavoro autonomo) e all'IRES, in modo da continuare a tassare le stesse tipologie di reddito attualmente tassate ai fini IRAP con il vantaggio di applicare l'addizionale sulla stessa base imponibile e quindi con una riduzione dei costi amministrativi a carico dei contribuenti. Un'altra soluzione potrebbe essere l'istituzione di un contributo di solidarietà da applicare con aliquota anche inferiore alle attuali aliquote IRAP ma su tutti i redditi IRPEF/IRES, anche su quelli soggetti a ritenuta alla fonte o imposta sostitutiva. In tale ottica, il contributo di solidarietà avrebbe la funzione di reperire gettito non solo per far fronte alla sanità, ma anche in parte per coprire i contributi pensionistici e andrebbe suddiviso in una quota erariale o una quota per le Regioni.

Anche in questo caso, stante la genericità del Disegno Delega e della relazione illustrativa, sarà compito del Governo delegato a trovare una soluzione che permetta di riassorbire il gettito IRAP nei tributi attualmente esistenti, preservando la manovrabilità da parte degli enti territoriali e il livello di finanziamento del servizio sanitario nazionale<sup>17</sup>.

\*

Al riguardo si ritiene che la scelta di sostituire l'IRAP con un'addizionale dell'IRES sia la strada da percorrere e che, nel rispetto della auspicata semplificazione e razionalizzazione del sistema impositivo, sia preferibile che la base imponibile sia la stessa dell'imposta personale. Ciò anche al fine di evitare che, maggiorando quest'ultima degli interessi passivi e delle spese per prestazioni di lavoro - oggi in parte indeducibili ai fini dell'IRAP -, vengano penalizzate le imprese che impiegano personale e quelle costrette ad indebitarsi a causa della crisi economica.

Sempre per motivi di semplificazione si potrebbe evitare di applicare un'addizionale anche all'IRPEF, attesi i numerosi casi di esclusione degli esercenti arti e professioni e degli imprenditori individuali dall'applicazione dell'IRAP a causa dell'assenza del requisito dell'autonoma organizzazione.

\*

---

<sup>17</sup> Cfr. G. Gavelli, "Irap, graduale superamento con garanzie per la spesa sanitaria", nel Focus del Sole 24 Ore del 21 ottobre 2021, n. 30.

## 5. Razionalizzazione dell'IVA e delle altre imposte indirette

Un altro pilastro della riforma fiscale è costituito dagli interventi che si intendono introdurre in tema di imposta sul valore aggiunto (di seguito, "IVA") e altre imposte indirette<sup>18</sup>. La Commissione Finanze VI nella Relazione del 30 giugno 2021, aveva ritenuto opportuno che il disegno di legge in materia fiscale contenesse una specifica delega al Governo per la ridefinizione della disciplina IVA ai fini di una sua opportuna semplificazione e di possibile riduzione dell'aliquota ordinaria attualmente applicata. Ebbene, l'art. 4 del DDL Delega, affida al Governo il compito di razionalizzare, tramite appositi decreti legislativi, la struttura dell'IVA con particolare riferimento al numero e ai livelli delle aliquote e alla distribuzione delle basi imponibili tra le diverse aliquote allo scopo di semplificare la gestione e l'applicazione dell'imposta, contrastare l'erosione e l'evasione e, quindi, aumentare il grado di efficienza del sistema. L'intervento è particolarmente delicato e importante perché si pone il fine, dopo anni di discussioni, di riaggiornare l'imposta adeguandola e orientandola ad obiettivi di politica economica e sociale non valutata e non considerata nell'impostazione originaria dell'imposta. In effetti, l'attuale assetto con quattro aliquote e con previsioni congelate da decenni non risponde più alla realtà e alle esigenze del consumatore e dell'erario. Il tema della rimodulazione delle aliquote, comunque, si pone nel più ampio dibattito europeo dove si attende una risposta del Consiglio per sbloccare le direttive che prevedono una maggiore autonomia degli Stati nella fissazione delle aliquote e che giacciono<sup>19</sup>. La proposta di direttiva, infatti, prevede la possibilità di inserire aliquote e esenzioni a diretto vantaggio del consumatore finale per perseguire, in modo coerente, un

---

<sup>18</sup> Come emerso dalla relazione di Banca d'Italia, *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, Testimonianza di Giacomo Ricotti, 11 gennaio 2021, l'aliquota implicita di tassazione sul consumo è stata pari in Italia al 15,7 per cento (il terzo valore più basso dopo Spagna e Romania), a fronte di una media del 16,8 per cento nell'area dell'euro. La quota dovuta all'Iva sull'aliquota implicita complessiva è la più bassa in Europa (56 per cento a fronte di circa il 63 per cento della media dell'area euro). Anche rispetto al PIL, in Italia il gettito Iva è più basso della media europea (6,2 per cento rispetto al 6,9 per cento nell'area dell'euro).

<sup>19</sup> La Commissione europea il 18 gennaio 2018, con il documento COM n. 20 del 2018), in attuazione del piano di azione IVA del 2016, ha presentato una proposta di modifica della direttiva 2006/112/CE (*i.e.* la direttiva IVA) con cui ha cercato di superare le rigidità imposte dalla stessa direttiva che limita, di fatto, l'azione discrezionale dei singoli Stati. Più nello specifico, la proposta in commento, partendo dall'attuale assetto che consente agli Stati di fissare solo due aliquote ridotte in una misura percentuale alla base imponibile non inferiore al 5 per cento, prevede che:

- in deroga alla regola, gli Stati membri possano introdurre, in aggiunta alle due aliquote ridotte, un'aliquota ridotta inferiore al 5 per cento e un'esenzione con diritto a detrazione dell'IVA versata nella fase precedente,
- le aliquote ridotte e le esenzioni vanno a beneficio del consumatore finale e sono applicate per perseguire un obiettivo di interesse generale;
- le aliquote ridotte non possono essere concesse ai beni e servizi di cui all'allegato III-bis.

obiettivo di interesse generale. In attesa del via libera unionale, comunque, il legislatore (come confermato dalla Commissione europea) può intervenire sulle aliquote razionalizzandole e distribuendole in modo tale da anticipare alcuni effetti già individuati dalla norma unionale e ammessi dall'attuale disciplina. Sulle aliquote, inoltre, è necessario approfittare dell'occasione per razionalizzarle e integrarne il contenuto adeguandole alle diverse pronunce interpretative nazionali e unionali per renderle più chiare e di semplice applicazione.

In primo luogo, la riforma fiscale dovrà concentrarsi sull'unificazione della disciplina IVA in un unico testo normativo, considerando anche la corposa disciplina comunitaria su tale tributo.

Ancora, bisognerà provvedere ad una riduzione dell'aliquota per taluni settori specifici: in particolare, il settore turistico (inciso dalla crisi di questi ultimi mesi) e il settore residenziale, al fine di incentivare la locazione abitativa.

Infine, si ritiene improrogabile, alla luce dei sempre più frequenti accertamenti dell'Amministrazione finanziaria che contesta l'emissione, da parte di società cd. "cartiere", di fatture per operazioni inesistenti, un'individuazione normativa dei parametri di valutazione delle operazioni inesistenti, anche sulla scorta del documento del 15 dicembre 2020 dell'Unità di informazione finanziaria (UIF) della Banca d'Italia, prevedendo al contempo ipotesi precise di esclusione da responsabilità fiscale per il cessionario che pone in essere appositi riscontri sulla genuinità dell'operazione mutuando, per quanto applicabili, le regole vigenti in materia di cessioni intracomunitarie (Sistema VIES).

Infine, anche al fine di promuovere l'innovazione tecnologica e la sostenibilità delle infrastrutture autostradali in un'ottica di equilibrio economico, regolamentare il cd. *cross financing* in ambito di concessioni autostradali, con particolare riferimento ai rapporti tra il soggetto concessionario finanziatore e il soggetto concessionario beneficiario e alla rispettive responsabilità reciproche.

Si prevede, in particolare, la rilevanza ai fini IVA delle prestazioni che il soggetto concessionario autostradale beneficiario delle risorse finanziarie rende nei confronti del soggetto concessionario autostradale finanziatore.

L'art. 4 del disegno del Disegno Delega in commento, poi, affida al Governo un ulteriore obiettivo, ovvero quello di adeguare in coerenza con l'*European Green Deal*<sup>20</sup> e la disciplina europea armonizzata dell'accisa, le strutture e le aliquote della tassazione indiretta sulla produzione e sui consumi dei prodotti energetici e dell'energia elettrica, con l'obiettivo di

---

<sup>20</sup> Nel dicembre del 2019, la Commissione Europea ha approvato il c.d. *Green Deal*, un piano finalizzato al raggiungimento della neutralità climatica entro il 2050 e a ottenere, entro il 2030, una riduzione delle emissioni pari al 55 per cento rispetto al 1990.

contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e alla promozione dell'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili. (aggiungere). L'obiettivo, dunque, è quello di passare da una logica legata a questioni di gettito ad una coerente con i temi della transazione ecologica, penalizzando gli elementi inquinanti rispetto alle forme di energia pulita. Al riguardo, si evidenzia che la norma in commento fa riferimento al quadro armonizzato unionale, oltre che alla dichiarazione di intento dell'*European Green Deal*. Ciò, in quanto la questione è all'attenzione della Commissione Europea che già da mesi sta lavorando a una riforma del sistema di tassazione indiretta che si configuri nella logica della piena premialità solo per i prodotti sostenibili o derivanti da processi di riciclabili. La bozza del Disegno Delega, comunque, individua un progetto di adeguamento delle imposte molto di fatto molto ampio, anticipando le tempistiche europee dal momento che la direttiva energia 2003/96/CE del Consiglio, in tema di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità è ancora in corso di modifica e, probabilmente, sarà operativa solo a partire dal 2023. Le questioni sollevate dalla disposizione in commento sono tante, tra cui, sicuramente, quella relativa alla modifica della struttura dell'imposta che è governata da regole UE sicché sarà interessante comprenderne gli spazi di manovra.

\*

## 6. La riforma del Catasto

La riforma del catasto<sup>21</sup> dovrebbe trovare giustificazione anche per i richiami delle istituzioni europee. Nello specifico, come già detto, l'Unione Europea nelle *Country Specific Recommendations* rivolte al nostro Paese nel 2019, aveva già sottolineato la necessità di un intervento legislativo per abbassare la pressione fiscale sul lavoro, compensando tale riduzione con una revisione delle agevolazioni fiscali e una riforma dei valori catastali non aggiornati<sup>22</sup>. Ebbene, il Disegno Delega in commento, all'art. 7, recepisce le raccomandazioni fornite in ambito europeo, delegando il Governo ad adottare appositi decreti legislativi finalizzati alla modernizzazione degli strumenti di mappatura degli immobili e alla

---

<sup>21</sup> Cfr., tra gli altri, G. Melis, "Questioni attuali in tema di catasto e "fiscalità immobiliare", in "Rassegna Tributaria." n. 3/2010, pag. 703); G. Salanitro, "Revisione del classamento catastale e delle tariffe d'estimo per adeguamento ai valori di mercato", in "Corriere Tributario" n. 9/2012, pag. 627.

<sup>22</sup> Come evidenziato anche da Andriele, M., Hebous, S., Kangur, A. e Raissi M., "Italy: Toward a Growth-Friendly Fiscal Reform", IMF WP/18/59, in un sistema tributario, come quello italiano, che si caratterizza per un elevato cuneo fiscale, sarebbe consigliabile perseguire strategie di *devaluation*, ossia di passaggio dalla tassazione dei fattori produttivi all'imposizione sui consumi e sulla proprietà, in modo da ridurre il cuneo fiscale, migliorare l'adempimento spontaneo dell'obbligo tributario, migliorare la riscossione delle imposte, razionalizzando al contempo le spese fiscali.

revisione del catasto dei fabbricati<sup>23</sup>. La disposizione in commento, al comma 1, si pone l'obiettivo di strutturare un sistema di ricognizione degli immobili al fine di recuperare gli immobili che non dichiarati in catasto. Più nel dettaglio, il Legislatore delegante richiede la modifica della disciplina relativa al sistema di rilevazione catastale degli immobili, prevedendo strumenti, da porre a disposizione dei Comuni e all'Agenzia delle entrate, secondo il paradigma dell'interoperabilità dei rispettivi sistemi informativi, per facilitare e accelerare l'individuazione, anche attraverso metodologie innovative:

- i. degli immobili non censiti o che non rispettano la reale consistenza di fatto, la relativa destinazione d'uso o la categoria catastale attribuita;
- ii. dei terreni edificabili accatastati come agricoli;
- iii. degli immobili abusivi, prevedendo l'individuazione di specifici incentivi e forme di trasparenza e valorizzazione dell'attività di accertamento svolta dai comuni in quest'ambito.

Ciò posto, l'intervento normativo in materia di catasto, ai sensi del successivo comma 2, dovrà prevedere anche l'integrazione delle informazioni presenti nel catasto dei fabbricati, in tutto il territorio nazionale, da rendere disponibile a decorrere dal 1° gennaio 2026. Più nel dettaglio, a partire dal 2026, si dovrà attribuire, a ciascuna unità immobiliare, anche un valore patrimoniale e una rendita attualizzata in base ai valori di mercato, prevedendo anche un successivo meccanismo di adeguamento periodico (comunque non al di sopra del valore di mercato)<sup>24</sup>.

Ai sensi del successivo comma 6 dell'art. 7, tali dati non saranno utilizzati per determinare la base imponibile dei tributi, la cui applicazione si basa sulle risultanze catastali.

Ecco, la revisione del catasto in commento ha da subito alimentato un acceso dibattito sugli effetti che potrebbe determinare, in quanto nonostante il dato letterale del comma 6 sopra analizzato e le rassicurazioni del Governo, c'è chi teme che dietro tale manovra si celi un incremento della tassazione sugli immobili. Infatti, se è vero che il DDL esclude testualmente un effetto diretto della riforma catastale sulla relativa tassazione, è, altresì, vero che, oltre a non poter escludere che i dati catastali aggiornati producano in futuro una modifica del sistema di tassazione, è certo che potranno costituire una fonte di riferimento nelle attività

---

<sup>23</sup> In realtà, un tentativo di riforma, poi non portato a termine, era stato introdotto dalla legge 11 marzo 2014, n. 23, con l'obiettivo di correggere le sperequazioni delle rendite, indicando tra i principi e criteri per la determinazione del valore catastale, in particolare, la definizione degli ambiti territoriali del mercato, nonché la determinazione del valore patrimoniale utilizzando il metro quadrato come unità di consistenza in luogo del numero dei vani.

<sup>24</sup> Per le unità immobiliari di particolare interesse storico e artistico, in considerazione dei particolari e più gravosi oneri di manutenzione e conservazione nonché dei complessi vincoli legislativi alla destinazione, all'utilizzo, alla circolazione giuridica e al restauro, saranno previste adeguate riduzioni del valore patrimoniale medio ordinario.

accertative che, nei diversi ambiti, assumono come rilevante il valore dell'immobile. Pertanto, se da un punto di vista sistematico, la Delega appare anche ragionevole, il problema però è il riferimento operato dalla Delega al valore patrimoniale degli immobili che, come detto, costituirà certamente (se già oggi lo sono quelli indicati dall'OMI) un parametro costante di riferimento per le attività accertative e per aumenti impositivi. Infatti, si sono riscontrate sempre grandi difficoltà nel tradurre in termini realmente attendibili un valore così definito<sup>25</sup>. Conseguentemente, il problema non è la ricerca di riferimenti certi per comprendere il parametro di commisurazione di qualsivoglia meccanismo impositivo che assuma come riferimento il valore di mercato del bene, quanto il modo in cui questo valore viene determinato e quali sono, poi, le effettive possibilità di contestarne l'attendibilità. E, poiché su questi aspetti la delega è davvero molto vaga, il rischio è quello di lasciare troppo spazio a chi formulerà i decreti legislativi attuativi.

\*

## **7. Revisione delle addizionali comunali e regionali all'Irpef**

Il DDL Delega in commento prevede, all'art. 7, l'introduzione di norme per la revisione del sistema delle addizionali comunali e regionali all'IRPEF, prevedendo la sostituzione dell'addizionale regionale all'IRPEF con una sovrapposta sull'Irpef la cui aliquota di base potrà essere aumentata o diminuita dalle regioni entro limiti prefissati tali da garantire alle regioni nel loro complesso lo stesso gettito che avrebbero acquisito applicando l'aliquota di base dell'addizionale regionale all'Irpef stabilita dalla legge statale<sup>26</sup>. Sul punto si osserva che questa modifica, in assenza di ulteriori precisazioni, non supera la maggiore criticità dell'attuale quadro legislativo ossia il fatto che le addizionali gravano soltanto sui redditi a tassazione ordinaria (vale a dire i redditi da lavoro) con la conseguenza che il finanziamento dei servizi comunali e della sanità è assicurato soltanto dai cittadini che pagano già troppa IRPEF. In altre parole, il prelievo va a gravare, stante la composizione dei redditi a tassazione

---

<sup>25</sup> Nei piccoli centri, dove gli immobili si vendono con meno frequenza e a valori più bassi, alzandosi il valore catastale di tali immobili, i proprietari si troveranno a pagare tasse (es. IMU) su valori che non saranno mai realizzabili in una compravendita, perché slegati dalla realtà. Nelle grandi città, invece, la conseguenza dell'applicazione del valore patrimoniale, sarà che aumenterà significativamente anche qui il valore degli immobili, vanificando o riducendo i benefici fiscali di molte norme (es. ISEE o imposta di registro nelle compravendite, specie a scapito dei giovani che acquistano la prima casa).

<sup>26</sup> Si ha "addizionale" quando, sulla base imponibile di una determinata imposta, si prevede l'applicazione di un'ulteriore aliquota rispetto a quella già prevista per l'imposta principale. Si ha invece "sovrapposta" quando presupposto e imponibile di un'imposta costituiscono anche presupposto e imponibile di un'altra (Cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, CEDAM, Padova:2010, pag. 245). L'essere in presenza di un'imposta autonoma deriva, quindi, dal fatto che la sovrapposta ha una sua autonoma disciplina che ben può essere differente – salve appunto le regole sul presupposto e quelle sulla base imponibile – rispetto alla disciplina dell'imposta principale. Normalmente tale autonomia si manifesta nella diversità dei soggetti attivi ma può riguardare anche aspetti sostanziali della disciplina del tributo (cfr. Lorenzon, G., *Sovrapposte e supercontribuzioni*, in Enc. dir., XLIII, Milano, 1990, pag. 231).



ordinaria, prevalentemente sui lavoratori e sui pensionati, che finiscono, quindi, per pagare il costo dei servizi comunali e della sanità regionale (per la parte che viene finanziata con le addizionali) anche per i possessori dei redditi a tassazione sostitutiva ovvero esenti in tutto o in parte. Conseguentemente, la Delega avrebbe dovuto chiarire se il criterio direttivo che intende promuovere tende o meno a perequare l'attuale situazione di fatto introducendo un prelievo sostitutivo anche sui contribuenti possessori di redditi che attualmente sfuggono alla progressività sgravando quelli che oggi vi contribuiscono in modo eccessivo. Non viene chiarito, altresì, se nel quadro della riforma della fiscalità locale si razionalizza il problema attualmente generato dalla libertà di incremento delle aliquote riconosciuta agli enti locali che ha anche comportato la presenza di un carico d'imposta differenziato sul territorio nazionale.

\*

## 8. Modifiche del sistema nazionale della riscossione

L'art. 8 del DDL Delega prevede la revisione del sistema della riscossione al fine di potenziare l'efficienza della struttura amministrativa e semplificare il sistema nel suo complesso. La revisione auspicata dovrebbe agire su due direttrici:

- la razionalizzazione e l'efficientamento del sistema nazionale della riscossione anche attraverso la modifica dell'attuale meccanismo della remunerazione dell'agente della riscossione;
- il parziale spostamento di funzioni tipiche della riscossione dall'ente Agenzia delle Entrate-Riscossione all'Agenzia delle Entrate.

Nelle intenzioni della delega, dunque, il nuovo sistema di riscossione sarà strutturato su un sistema di remunerazione diverso dall'attuale aggio di riscossione previsto dall'art. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 112/1999<sup>27</sup>. Tale istituto rappresenta il meccanismo di finanziamento ordinario del sistema della riscossione e trova la sua origine storica nella scelta politica di affidare il sistema della riscossione a soggetti privati che si assumevano un rischio gestorio compensato dal diritto a compartecipare ai proventi del servizio mediante appunto la riscossione dell'aggio<sup>28</sup>. Nel tempo, però, il servizio della riscossione è passato dalla sfera privata a quella pubblica, prima con la riforma del sistema operata dall'art. 3 del D.L. n. 203/2005, con cui la titolarità della funzione di riscossione è stata assunta dall'Agenzia delle

---

<sup>27</sup> Viene riprodotto quanto auspicato nella Relazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze al Parlamento ex art. 4, comma 10, del D.L. 22 marzo 2021, n. 41, convertito con modificazioni dalla legge 28 maggio 2021, n. 69, sulla necessità di porre il costo del servizio della riscossione a carico della fiscalità generale, in modo da uniformare anche il nostro agli altri paesi europei dove il costo del servizio di riscossione è interamente a carico dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>28</sup> Cfr. Carinci e T. Tassani, *Manuale di diritto tributario*, IV edizione, Giappichelli Editore, Torino: 2021.

entrate, per mezzo di Equitalia S.p.A., per poi passare, a partire dal 1°luglio 2017, per effetto dell'art. 1 del D.L. n. 193/2016, direttamente sotto la potestà dell'Agenzia delle entrate - Riscossione, ovvero un ente pubblico sottoposto al controllo del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Ebbene, alla luce dell'attuale panorama normativo, molti operatori avevano già sottolineato come l'istituto dell'aggio non trova più ragion d'essere dal momento che tale istituto fa ricadere in modo sproporzionato sui contribuenti i costi di un'attività interamente svolta dalla stessa Amministrazione finanziaria che è già finanziata dalla fiscalità generale<sup>29</sup>.

Sul tema, era intervenuta anche la Corte costituzionale con la sentenza n. 121/2021, la quale nel riconoscere la funzione dell'aggio di finanziare il sistema della riscossione coattiva, ha preso atto del malfunzionamento di tale sistema posto che soltanto una minoranza dei debitori paga le somme dovute, determinando così il concreto rischio di una grave alterazione del principio di solidarietà sancito costituzionalmente dato che il costo di finanziamento della funzione pubblica ricade, così, su una quota minoritaria di soggetti. Infatti, detto corrispettivo per l'attività di riscossione non grava sulla totalità dei contribuenti, bensì solo sui contribuenti solventi in una fase successiva a quella dell'accertamento. Peraltro, l'entità di tale onere viene fortemente condizionata dall'abnorme dimensione delle esecuzioni infruttuose, che quindi incidono altrettanto fortemente sulla proporzionalità dell'onere riversato sul contribuente. Ciò, significa che sono i soggetti solventi a dover scontare il prezzo della sostanziale impotenza dello Stato a riscuotere i propri crediti nei confronti dei contribuenti insolventi. Proprio in ragione di questo così ampio spettro d'incostituzionalità del sistema, la Corte aveva intimato il legislatore nazionale a provvedere d'urgenza ad una compiuta riforma del sistema di riscossione.

Da ciò ha origine, dunque, il criterio di delega in esame che nell'affermare il superamento dell'attuale sistema di remunerazione dell'attività di riscossione, tuttavia, non indica quale sarebbe la nuova modalità di finanziamento. A tal riguardo è stato evidenziato che il logico corollario di tale revisione dovrebbe essere l'internalizzazione della riscossione coattiva nell'ambito dell'Agenzia delle entrate. In tale prospettiva, infatti, assumerebbe significato quanto auspicato dal Disegno Delega in relazione alla confluenza delle dotazioni strumentali e di personale dall'Agenzia delle entrate - Riscossione all'Agenzia delle Entrate<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> Sul tema *cf.* anche A. Carinci, "L'aggio di riscossione alla prova della riforma della riscossione" in "il fisco" n. 31 del 2021, pag. 1-3047) e M. Nuzzo, "Prime note sul diritto all'aggio da riscossione. Profili storico-ricostruttivi", in Riv. trim. dir. trib., n. 4/2012, pag. 987.

<sup>30</sup> Tra gli altri vedi L. Lovecchio, "Sistema organizzato per obiettivi, discarichi con criteri automatici", nel Focus del Sole 24 Ore del 21 ottobre 2021, n. 30.

Tutto ciò premesso, nel Disegno Delega non viene affrontato il tema legato alla necessità di sfoltire il magazzino dell' Agenzia delle Entrate-Riscossione. Come evidenziato dal Ministro dell'economia e delle finanze, nella relazione sui criteri per la revisione del meccanismo di controllo e di scarico dei crediti non riscossi, inviata al Parlamento in data 12 luglio 2020, ai sensi dell'art. 4, comma 10 del decreto-legge n. 41 (Doc. XXVII, n. 25), il problema del magazzino è un'anomalia del sistema della riscossione italiano che necessita di un intervento legislativo. Più nello specifico, nell'ultima parte della relazione in commento vengono delineate alcune ipotesi di intervento sul c.d. scarico per inesigibilità dei carichi affidati all'Agente della riscossione, ipotizzando un scarico automatico dei crediti non riscossi una volta decorso un congruo periodo di tempo dall'affidamento dei medesimi crediti alla riscossione coattiva o da eventuali azioni che hanno determinato un incasso solo parziale del credito. Di tutto ciò, però, il Disegno Delega in commento non fornisce alcuna indicazione, ponendo dei dubbi in relazione alla successiva azione di Governo.

Sul tema si è espressa, da ultimo, la relazione del 12 ottobre 2021 delle Commissioni Finanze di Camera e Senato. In tale sede, è stato osservato che il 78 per cento del magazzino fiscale è costituito da 178 milioni di crediti di importo inferiore a 1.000 euro (per un totale di 56 miliardi) che impongono di valutare il rapporto costi/benefici rispetto alle operazioni di recupero. Il magazzino crediti evidenzia poi come ci siano circa 18 milioni di contribuenti in debito col fisco, di cui ben 15 milioni sono persone fisiche, delle quali 2,5 milioni hanno attività economiche, mentre dei carichi residui di competenza statale ben 133 miliardi sono dovuti da soggetti deceduti e ditte cessate, mentre altri 152 miliardi da soggetti con procedura concorsuale in corso. Dei circa 8 milioni di contribuenti destinatari ogni anno di cartelle di pagamento, avvisi di addebito e avvisi di accertamento esecutivi, quasi il 90 per cento risulta avere già avuto iscrizioni a ruolo negli anni precedenti, a dimostrazione dell'alta recidività di coloro che non regolarizzano il debito nella fase antecedente l'inizio del processo di riscossione. Infine, dei circa 16 milioni di nuovi atti che annualmente vengono notificati, circa il 20 per cento viene regolarizzato nel periodo immediatamente successivo alla notifica, mentre un ulteriore 25 per cento viene estinto attraverso le procedure di recupero e l'istituto della rateizzazione nei successivi 5 anni, il restante 55 per cento viene poi recuperato solo parzialmente nei successivi anni. Alla luce di tali problematiche, le Commissioni in commento hanno impegnato il Governo a ridefinire la disciplina legislativa per poter gestire il magazzino dei crediti fiscali di difficile esigibilità o inesigibili e attuare la riforma della riscossione nel quadro della più ampia riforma fiscale in commento. A tal fine può essere valutata una ipotesi deflattiva specifica che (in un'ottica di superamento della logica della rottamazione delle cartelle) vada incontro sia alle esigenze dei contribuenti strutturalmente morosi che dell'ente di riscossione gravato dai correlativi crediti inesigibili. In tal senso può costituire un valido spunto il precedente legislativo

costituito dall'art. 17 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (c.d. condono delle quote inesigibili).

Un'ulteriore tematica di grande rilevanza che è stata tralasciata nel piano programmatico del Disegno Delega è quella relativa alla disparità di trattamento esistente tra la posizione creditoria dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione (i.e. riscossione diretta) e quella del contribuente (i.e. istanza di rimborso) in relazione alla quantificazione del dovuto. Più nello specifico, se a richiedere delle somme è l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, a seguito della notifica di una cartella di pagamento, il contribuente deve pagare circa il 45 per cento in più del tributo richiesto (a titolo di interessi, interessi moratori, oneri di riscossione e sanzioni amministrative). Diversamente, nel caso in cui sia il contribuente a richiedere il rimborso di quanto indebitamente versato, quest'ultimo matura solo un tasso di interesse pari solo al 2,5 per cento dell'importo richiesto a rimborso (esclusi il primo semestre in cui è effettuata la richiesta e l'ultimo semestre in cui viene emesso l'ordinativo), con un'evidente e ingiustificata disparità di trattamento tra le parti lesiva del diritto di uguaglianza che costituisce un principio di base del nostro ordinamento giuridico e, in particolare, di quello tributario, che non può essere ignorato<sup>31</sup>.

\*

## **9. Delega al Governo per la codificazione in materia Tributaria**

L'art. 9 del Disegno Delega affida al Governo il compito di adottare uno o più decreti legislativi per la codificazione delle disposizioni legislative vigenti in modo da semplificare e razionalizzare il quadro normativo, garantire certezza nell'applicazione delle norme e coerenza dell'impianto impositivo, nonché per assicurare che il sistema tributario sia percepito come equo, affidabile e trasparente e, infine, per ridurre l'elevato contenzioso.

Come evidenziato dal documento conclusivo della Commissioni parlamentari più volte citato, l'obiettivo di semplificazione e di chiara formulazione della normativa fiscale non può essere realizzato fintanto che innumerevoli disposizioni, modificate a più riprese e spesso in modo sostanziale, rimangono sparse, costringendo chi le voglia consultare a ricercarle sia nell'atto originario sia negli atti di modifica. Il dibattito intorno all'esigenza di adottare un codice tributario torna ciclicamente all'attenzione, anche perché il diritto tributario, a causa della sua spiccata e rigida fisionomia rispetto ad altri rami del diritto, è indubbiamente uno dei settori in cui più si avverte l'esigenza della codificazione per ragioni di certezza del diritto, certezza non soltanto dei singoli enunciati normativi, ma certezza, soprattutto, dei principi che governano il sistema, ormai non solo interni ma anche europei. Sebbene nei decenni si sono succedute numerose iniziative volte a realizzare un riordino

---

<sup>31</sup> Cfr. anche M. e A. Villani, "Riscossione: la delega fiscale ha ignorato il diritto di uguaglianza tra contribuente e fisco", in "Quotidiano Ipsos" del 23 ottobre 2021.

sistematico della materia, di fronte alle oggettive difficoltà connaturate al progetto o all'indisponibilità di un legislatore costantemente arreso alla contingenza, una compiuta codificazione della disciplina non è stata ancora introdotta ma, anzi, l'incertezza e la complessità legislativa è andata aumentando, non favorendo tra l'altro la compliance dei contribuenti.

In tale prospettiva, sarebbe necessario realizzare un vero e proprio "Codice tributario" omnicomprendente, formato da una parte generale e da parti speciali relative a singole imposte e altri aspetti collegati (codificazione su due livelli), in modo da garantire, anche sul piano comunitario, la coerenza e la stabilità del sistema, nonché l'elevazione dello Statuto dei diritti del contribuente a norma di rango costituzionale.

## **SEZIONE 2**

## **APPENDICE**

**CAMERA DEI DEPUTATI – SENATO DELLA  
REPUBBLICA  
COMMISSIONI RIUNITE  
VI (FINANZE) – VI (FINANZE E TESORO)**

**Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla Riforma  
dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del  
sistema tributario**

**Audizione del Prof. Maurizio Leo**

**Roma, 2 febbraio 2021**

*Signori Presidenti, Onorevoli Deputati e Senatori,*

innanzitutto, consentitemi di esprimere il più vivo ringraziamento a questa Onorevole Commissione per l'opportunità che oggi mi si offre di formulare osservazioni in relazione ad aspetti di così ampio respiro e di centrale importanza per il futuro delle politiche fiscali del nostro Paese.

I tempi per una complessiva riforma del nostro sistema fiscale sono ormai maturi: costituisce percezione diffusa, da più parti, infatti, quella di un sistema fiscale eccessivamente complesso e sproporzionato, bisognoso di un radicale intervento di sistemazione/semplificazione.

Negli scorsi mesi sono stato onorato di far parte della Commissione di esperti promossa dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, coordinata dal Prof. Carlo Cottarelli, che ha elaborato un Rapporto di proposte per una riforma dell'Imposta sul Reddito delle Persone fisiche.

A tal fine, poi, è sicuramente apprezzabile l'intenzione legislativa di iniziare un percorso di riforma condivisa, anche attraverso la previsione, nell'ultima Manovra (Legge n. 178 del 2020), di un apposito fondo per la riforma fiscale.

Ad oggi, però, purtroppo, gli stanziamenti effettuati non appaiono sufficienti, posto che le risorse a disposizione di quel fondo ammontano a 8 miliardi di euro per l'anno 2022 e 7 miliardi a regime dall'anno 2023, di cui però 5,5 miliardi di euro l'anno risultano già impegnati nella importante e condivisibile riforma dell'assegno unico per i figli a carico.

Pensare di riformare il sistema tributario, soprattutto alleggerendo la pressione sui lavoratori e sulle imprese, avendo a disposizione 2,5 miliardi per l'anno 2022 e 1,5 miliardi a regime dall'anno 2023, rappresenta un obiettivo assai arduo da raggiungere. La riforma ha necessità dei giusti e più cospicui stanziamenti, che servano a ridurre la pressione fiscale, a intervenire in una logica di potenziamento sulle strutture dell'Amministrazione finanziaria, a creare un sistema (finalmente informatizzato) più efficiente per verifiche e controlli.

Ciò premesso, ritengo che le priorità da perseguire, come cercherò di evidenziare nel prosieguo del mio intervento, siano quelle di seguito illustrate.

#### **A) RIDUZIONE DELLE DISUGUAGLIANZE E SEMPLIFICAZIONE DEL PRELIEVO**

**IRPEF:** un sistema fiscale, come il nostro, che, a parità di reddito, distingue tra le persone e la loro fonte di reddito (lavoratori autonomi, lavoratori dipendenti, titolari di patrimoni) è semplicemente ingiusto, perché è contrario al buon senso, prima ancora che ai precetti costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva. Salvaguardare l'equità orizzontale del prelievo deve, pertanto, essere una priorità della prossima riforma fiscale. La riduzione del



numero delle aliquote dell'IRPEF e una cospicua revisione del sistema delle *tax expenditures* rispondono, poi, anche ad una logica di semplificazione del sistema di prelievo che potrebbe essere completato dall'introduzione di un'aliquota *flat* sui redditi incrementali (per tutti i contribuenti) allo scopo di stimolare una maggior emersione di materia imponibile.

**B) RAZIONALIZZAZIONE E SEMPLIFICAZIONE DEL PRELIEVO PER I SOGGETTI ESERCENTI ATTIVITA' D'IMPRESA** – le medesime esigenze di semplificazione dovranno condurre, in tempi brevi, ad una riscrittura di molti istituti tipici del reddito d'impresa e, in particolare, all'eliminazione di alcune disposizioni limitative difficilmente giustificabili in generale e, ancor di più, nel contesto post-coronavirus. Si pensi alla limitazione all'80 per cento all'utilizzo delle perdite pregresse o ai limiti in materia di deduzione degli interessi passivi.

**C) RAZIONALIZZAZIONE ISTITUZIONALE E CONTESTUALE RIEQUILIBRIO DEI RAPPORTI FISCO-CONTRIBUENTE** – infine, è opportuno procedere ad una razionalizzazione istituzionale nell'ottica di un riequilibrio dei rapporti tra Fisco e contribuente. In primo luogo, si rende necessaria una riforma della giustizia tributaria con l'introduzione di sezioni specializzate. Vanno poi riscritte alcune disposizioni che creano un eccessivo sbilanciamento a favore dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito del procedimento tributario, quali l'immediata esecutività degli accertamenti o la competenza dell'Agenzia delle Entrate sulle istanze di reclamo-mediazione presentate dai contribuenti. Il tutto, infine, dovrebbe condurre a una complessiva semplificazione della fisionomia normativa dell'attuale sistema, riscrivendo testi di portata generale e sistematica, con l'obiettivo di pervenire a un unico codice tributario (recante le previsioni sostanziali, quelle di tipo sanzionatorio, nonché procedurale – accertamento, riscossione e contenzioso tributario).

\*

## **1. RIDUZIONE DELLE DISUGUAGLIANZE E SEMPLIFICAZIONE DEL PRELIEVO IRPEF**

Come è noto, l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF), introdotta con la riforma tributaria del 1973, costituisce la voce di entrata più rilevante del bilancio dello Stato.

Come evidenziato nell'Audizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nell'anno 2019, su 516,6 miliardi di euro di entrate fiscali per imposte dirette, indirette e in conto capitale, le entrate IRPEF sono state 176,8 miliardi di euro che, sommate agli 11,9 miliardi di euro di addizionale regionale e ai 4,7 miliardi di euro di addizionale comunale, portano a un totale di 193,4 miliardi, ossia il 37,4% delle entrate fiscali totali, ben superiore ai 111,5 miliardi del gettito IVA.

L'esame della attuale curva della progressività, disegnata sulla base di cinque aliquote nominali, dal 23% al 43%, applicabili ciascuna a un corrispondente scaglione di reddito imponibile, non può prescindere dalla constatazione che, per oltre il 96% dei contribuenti, ossia tutti quelli che sono titolari di reddito di lavoro dipendente, pensione o lavoro autonomo libero-professionale o imprenditoriale, sia individuale che svolto in forma associata, alla determinazione dell'aliquota effettiva in corrispondenza di ciascun livello di reddito imponibile complessivo, da zero a 55.000 euro, concorrono anche le detrazioni di imposta, decrescenti all'aumentare del reddito, a favore dei titolari di redditi da lavoro dipendente, oppure da pensione, oppure da lavoro autonomo.

Il risultato di questa impostazione è che, per il 96% degli oltre 41 milioni di contribuenti IRPEF, la progressività del prelievo va dallo zero al 43% (non dal 23% al 43%), con una curva che è unica per tutti i contribuenti con redditi superiori a 55.000 euro e che è invece differenziata in quattro curve distinte per i contribuenti con redditi fino a 55.000 euro.

In particolare:

- per i contribuenti titolari di redditi da lavoro autonomo, l'aliquota IRPEF effettiva è pari a zero fino a 4.664 euro;
- per i contribuenti titolari di redditi da pensione, l'aliquota IRPEF effettiva è pari a zero fino a 8.128 euro;
- per i redditi da lavoro subordinato e parasubordinato, l'aliquota IRPEF effettiva è pari a zero fino a 8.145 euro, ma, se si tiene conto anche del c.d. "bonus 100 euro", la soglia di reddito a partire dalla quale scatta il prelievo IRPEF effettivo si alza sino a 12.506 euro, mentre resta a 8.145 euro quella per l'applicazione delle addizionali all'IRPEF.

Questa impostazione della curva della progressività, unita alle deduzioni per oneri dalla base imponibile e alle detrazioni per oneri dall'imposta, produce un risultato, in termini di distribuzione del prelievo IRPEF tra i contribuenti persone fisiche titolari di redditi imponibili, tale per cui su 41.211.336 contribuenti sono ben 13.197.507 (pari al 32,02% dei contribuenti totali) quelli che subiscono un prelievo IRPEF pari a zero.

In un'ottica di riforma complessiva del sistema fiscale, è poi essenziale sottolineare che i redditi da lavoro, oltre a valere il 66% dell'IRPEF e delle relative addizionali, costituiscono il 100% della base imponibile che risulta gravata dal prelievo contributivo.

### **1.1. Una riforma dell'attuale curva della progressività**

Come emerge anche nel Rapporto sulla Riforma dell'IRPEF della Commissione di esperti promossa dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, della quale, come già

detto, ho fatto parte, l'attuale forma della curva dell'aliquota media (che emerge dagli attuali 5 scaglioni e aliquote marginali) presenta due fondamentali criticità:

- i. fino a circa 28.000 euro esistono marcate differenze tra contribuenti con reddito dello stesso importo, ma di tipologia differente (lavoro dipendente, autonomo, da pensione), dovute a detrazioni decrescenti differenziate e al bonus 100 euro;
- ii. col superamento dei 28.000 euro, l'aliquota media cresce molto rapidamente a causa del salto di ben 11 punti percentuali dell'aliquota marginale tra il secondo e il terzo scaglione di reddito e della progressiva decrescita delle detrazioni per redditi da lavoro e pensione.

Un **primo intervento** al fine del superamento di tali criticità, di facile ed immediata applicazione potrebbe consistere, volendo rimanere nell'attuale schema di progressività, nell'eliminazione dell'attuale aliquota del 38 per cento (oggi prevista per i redditi tra i 28.000 e i 55.000), estendendo (a tali redditi) l'attuale misura del 27 per cento e, dall'altro lato, accorpando le ultime due aliquote d'imposta (41 e 43 per cento) in una misura intermedia, con un evidente effetto di riduzione del prelievo sui redditi di fascia media.

L'alleggerimento della pressione fiscale sull'attuale terzo scaglione eliminerebbe il forte disincentivo ad accrescere il proprio reddito sopra i 28.000 euro che esiste attualmente per il salto dell'aliquota marginale. I rimanenti salti nelle aliquote marginali sarebbero più modesti e probabilmente non costituirebbero un rilevante disincentivo all'offerta di lavoro addizionale in corrispondenza dei salti medesimi.

Analogo favore, a mio avviso, non può incontrare, specie in questa fase, la proposta, già avanzata, di un passaggio ad un sistema di progressività continua sul modello tedesco. In effetti, in Germania l'imposta federale sul reddito prevede, al di sopra del minimo esente (circa 9.000 euro), quattro fasce di imponibile. Nelle prime due (da 9.000 a 55.000 euro) la progressività è continua. In particolare, in entrambe le fasce, la funzione di imposta è quadratica, il che implica che l'aliquota marginale cresce linearmente: dal 14% al 24% nella prima fascia, dal 24% al 42% nella seconda. La terza e la quarta fascia sono invece scaglioni di reddito, con aliquota piatta, rispettivamente, al 42% (fino a 260.000 euro) e al 45% (al di sopra di 260.000 euro).

Una tale ipotesi, a mio parere, presenta delle rilevanti criticità. Da un lato, ritengo, allo stato, difficile valutarne la portata ancor prima di conoscere la struttura e le modalità applicative dell'algoritmo (che terrebbe conto anche delle attuali detrazioni decrescenti) su cui tale sistema è basato, giacché da ciò dipende, come detto, il livello di tassazione effettiva e il confronto con gli attuali livelli di imposizione, nonché la valutazione in ordine ai soggetti che potrebbero esserne avvantaggiati o svantaggiati. D'altro canto, le controindicazioni di natura sostanziale mi sembrano, invero, molteplici.

La tassazione a progressività continua implica un incremento di aliquota personale per qualsiasi crescita reddituale, sicché potrebbe aversi un effetto di disincentivo alla creazione di ricchezza e alla crescita economica, soprattutto per quei soggetti esposti, nel tempo, a fluttuazione del reddito. Allo stesso tempo, potrebbe, anche stimolare possibili comportamenti evasivi da parte dei contribuenti, i quali ben saprebbero che il dichiarare anche una piccola ricchezza aggiuntiva comporta un aggravio della tassazione. Si ritiene al contrario, da tempo (essendo state formulate molteplici proposte in tal senso) che gli incrementi reddituali vadano incentivati attraverso forme di prelievo agevolate (e non colpiti). La soluzione più consona in tal senso è, come si vedrà di seguito, l'introduzione di una *flat tax* al 15 per cento sugli incrementi reddituali registrati da un anno all'altro, in modo da stimolare anche l'emersione di nuova materia imponibile: ciò, in maniera non difforme (ma rivisitata) da quanto già avviene per i premi produttività dei lavoratori dipendenti soggetti ad una imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali pari al 10 per cento (entro il limite di importo complessivo di 3.000 euro).

#### **1.1.1. L'introduzione di una *flat tax* incrementale**

La semplificazione "a tre aliquote", come anticipato, dovrebbe essere completata da un meccanismo di immediata tassazione piatta sui redditi incrementali (*flat tax* incrementale), assecondando, peraltro, la fuga già in atto dalla progressività del nostro sistema Irpef, di modo da stimolare una maggior emersione di materia imponibile, con una opportuna aliquota d'imposta. Il maggior gettito generato da tale misura andrebbe, poi, destinato a una riduzione ulteriore delle tre aliquote *standard*. Il sistema di tassazione "piatta" degli incrementi reddituali troverebbe applicazione oltre che per i lavoratori autonomi e gli esercenti arti e professioni, anche per i lavoratori dipendenti (del settore pubblico e privato), con applicazione sugli aumenti salariali previsti anche dalla imminente contrattazione collettiva.

#### **1.1.2. Revisione mirata del sistema delle *tax expenditures***

Agli interventi sopra descritti deve, poi, accompagnarsi, in ogni caso, come anticipato, una profonda rivisitazione del sistema delle *tax expenditures*, vale a dire gli abbattimenti del debito di imposta imputabili a previsioni legislative: deduzioni, detrazioni, esclusioni, esenzioni, aliquote ridotte, regimi sostitutivi, crediti di imposta.

Come risulta **dal Rapporto annuale 2020 delle spese fiscali** dell'apposita Commissione istituita presso il MEF, si contano oltre 600 misure agevolative (di varia natura) per un costo complessivo prossimo ai 70 miliardi di euro. I recenti decreti coronavirus, nonché la Legge di bilancio 2021, hanno, peraltro, introdotto ulteriori molteplici misure aventi la medesima logica, alcune anche non di portata *una tantum*.

Si propone di incaricare un apposito **organismo tecnico** di predisporre un taglio delle *tax expenditures*, che porti ad una predeterminata riduzione (potrebbe essere del 20 per cento) delle attuali agevolazioni sulla base dei seguenti criteri direttivi:

- eliminare le agevolazioni che interessano un numero esiguo di contribuenti;
- eliminare le agevolazioni di modesto ammontare *pro capite*;
- eliminare le agevolazioni che si caratterizzano per il loro carattere di regressività in quanto utilizzate dai contribuenti che hanno i redditi più elevati;
- modulare l'entità delle detrazioni tenendo conto dell'entità del reddito del contribuente. Ad esempio: *i*) per le spese mediche si potrebbe pensare di elevare la franchigia (129,11 euro per tutti i contribuenti) ad un importo significativo (ad esempio 2.000 euro) per chi ha un reddito elevato (ad es. più di 100 mila euro); *ii*) per altre detrazioni si potrebbe pensare alla integrale eliminazione o ad una riduzione della percentuale detraibile;
- conservare le *tax expenditures* utili a stimolare il contrasto di interessi, semplificandone, tuttavia, i meccanismi applicativi (es. spese di ristrutturazione) o che incentivano consumi meritevoli (es. *bonus* energetici);
- salvaguardare le aspettative dei contribuenti che stanno fruendo di detrazioni connesse a presupposti che si sono realizzati prima dell'entrata in vigore delle modifiche: casi tipici, quelli relativi alle spese per ristrutturazioni edilizie e interessi passivi.

## **1.2. Un'ulteriore proposta nell'ottica di una maggiore equità orizzontale tra redditi di fonte diversa**

L'attuale sistema dell'imposizione personale che, a parità di reddito complessivo, distingue tra le persone e la loro fonte di reddito (lavoratori autonomi e imprese minori, lavoratori dipendenti, pensionati) è ingiusto perché contrario al buon senso, prima ancora che ai precetti costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva. In particolare, la struttura progressiva dell'IRPEF attuale è differenziata per tipologie di reddito mediante un sistema di detrazioni privo della necessaria omogeneità e uniformità.

Da un punto di vista sistematico ritengo preferibile il mantenimento di un sistema "duale", quale quello che si è venuto a creare in Italia, con una tassazione diversificata su: (*i*) i redditi da lavoro (subordinato, parasubordinato, libero professionale e imprenditoriale, compresi i redditi "differiti" da lavoro, ossia le pensioni) e (*ii*) i redditi che derivano da impiego di capitali.

In un'ottica di riforma complessiva del sistema fiscale, poi, a mio parere, anche a tutela dell'equità orizzontale all'interno del perimetro "redditi da lavoro" - attraverso il superamento delle attuali detrazioni decrescenti, differenziate per redditi da lavoro dipendente, da pensione e da lavoro

autonomo - dovrà giungersi, gradualmente, con **un intervento maggiormente strutturato rispetto a quello descritto nel precedente paragrafo**, ad una curva della progressività unica per tutti i contribuenti titolari di redditi da lavoro, ferma restando la necessità di introdurre una clausola di salvaguardia per non rendere più gravosa la nuova disciplina rispetto alla precedente.

L'obiettivo di realizzare un allineamento impositivo all'interno di tutti i redditi da lavoro, allo stato attuale della normativa è, però, reso impossibile da un ordinamento costruito più sulle eccezioni che sulla applicazione generalizzata di una regola unitaria. L'equità orizzontale, ma più in generale la progressività del nostro ordinamento, è messa in discussione da una serie di disposizioni che, più o meno razionalmente, sottraggono basi imponibili al reddito complessivo (l'esempio più rilevante è il c.d. regime dei forfettari previsto, entro il limite di fatturato di 65.000 euro annui, per i titolari di partita IVA) o attribuiscono *bonus* che mettono in discussione gli equilibri della progressività Irpef (l'esempio più rilevante è il c.d. bonus 100 euro).

In proposito ritengo preferibile, anche nella citata logica di perseguimento della equità orizzontale, nonché dell'abbassamento generalizzato della pressione fiscale, mantenere la *flat tax* sui redditi di lavoro autonomo, "inglobandola", tuttavia, nel generale meccanismo applicativo dell'Irpef. Si tratterebbe di creare, conservando l'attuale *no tax area* per ciascuna tipologia di reddito, un primo scaglione nel quale potrebbero confluire i redditi fino ad un certo importo, più o meno identificabile in 55.000 euro (il regime forfettario attuale, infatti, trova applicazione nei confronti dei soggetti con un fatturato fino a 65.000 euro cui corrisponde, come noto, un reddito forfettariamente determinato più basso). Al di sopra di tale primo scaglione si applicherebbero le aliquote attualmente previste. In questo modo, di fatto, il regime forfettario verrebbe "superato", ma nella logica di una sua "normalizzazione" e, di conseguenza, di una sua estensione agli altri redditi da lavoro e "surrogati" (redditi da lavoro dipendente, redditi da pensione, redditi diversi originanti comunque da lavoro), con conseguente venir meno, perché non più necessarie in una logica di uniformazione del prelievo, di *bonus* quali i 100 euro attualmente riconosciuti ai lavoratori dipendenti. Naturalmente, nella medesima ottica, si supererebbero le modalità applicative attuali del regime forfettario, nel senso che la aliquota del 15% dovrebbe trovare applicazione nei confronti del reddito determinato in modo analitico, eliminando la, per certi versi iniqua, attuale imposizione "solo" per una quota parte del fatturato (in assenza, in non pochi casi, di costi effettivi).

Tale soluzione sarebbe coerente sul piano sistematico e preferibile in un'ottica di semplificazione. È, infatti, molto più immediato e lineare realizzare l'allineamento attraverso l'estensione di una aliquota minore che attraverso la riattribuzione di un *bonus*. Infatti, a mio giudizio, l'equità orizzontale è un tema indubitabilmente legato all'allineamento delle aliquote.

Nella stessa logica dell'allineamento della tassazione dei redditi da lavoro, dovrebbe, poi, essere possibile dedurre i contributi previdenziali anche in sede di determinazione anche del reddito da lavoro autonomo, come affermato dalla Suprema Corte di Cassazione e contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria (che ne afferma la deducibilità dal reddito complessivo). Tale progetto si completerebbe, anche in questo caso, con una complessiva e organica revisione delle c.d. *tax expenditures* (cfr. par. **1.1.2**), da realizzare allo scopo sia di semplificare l'ordinamento sia di determinare recuperi di gettito utili a "finanziare" il predetto complessivo riassetto.

In sintesi, si tratterebbe di:

- i. estendere la favorevole aliquota del 15% a tutti i redditi da lavoro fino a 55.000 euro, ferma restando la necessità di introdurre una clausola di salvaguardia per non rendere più gravosa la nuova disciplina rispetto alla precedente e, per questa via, "stimolare" la produzione di ricchezza;
- ii. consentire, nell'ottica del riallineamento, la deduzione dei contributi anche in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo (analogamente a quanto avviene per il lavoro dipendente).
- iii. attuare, nell'ottica della semplificazione e del recupero di gettito, una revisione organica delle c.d. *tax expenditures*.

Infine, una **diversa ed alternativa proposta**, di più facile attuazione, sempre nell'ottica del perseguimento dell'equità orizzontale all'interno del perimetro dei redditi di lavoro, potrebbe essere quella di conservare la *flat tax* già in vigore per le partite IVA con fatturato entro i 65.000 euro, riconoscendo, però, in chiave perequativa, un *bonus* anche ai lavoratori dipendenti e ai pensionati, fino ai 55.000 euro di reddito, in misura tale che l'aliquota di imposizione effettiva di tali soggetti non sia superiore al 15 per cento previsto per gli autonomi.

\*

## **2. INTERVENTI RELATIVI ALLE SPECIFICHE CATEGORIE REDDITUALI**

### **2.1. REDDITI DI LAVORO AUTONOMO**

#### **2.1.1. I rapporti con la disciplina del reddito d'impresa**

Una fondamentale finalità che la riforma fiscale deve perseguire è quella di **disciplinare il reddito di lavoro autonomo con la stessa analiticità e completezza riscontrabile con riguardo al reddito d'impresa**, al fine di fornire agli operatori un quadro chiaro dei criteri di deduzione dei componenti negativi. Appare auspicabile che la regolamentazione risulti semplice, stabile e coerente dal punto di

vista sistematico, operando, ove necessario, precisi rinvii alle disposizioni riguardanti il reddito d'impresa.

Con riferimento ai rapporti tra reddito di lavoro autonomo e redditi d'impresa, si ritiene che siano applicabili nei confronti degli esercenti arti e professioni soltanto le norme in materia di reddito d'impresa espressamente riprodotte nell'art. 54 del TUIR o dallo stesso espressamente richiamate.

In alcuni casi appare, però, ragionevole applicare regole analoghe per entrambi i comparti impositivi, pur in mancanza di una esplicita previsione normativa. Si pensi, ad esempio, alla disposizione contenuta nel comma 2 dell'art. 54, in base alla quale le spese relative all'ammmodernamento, ristrutturazione e manutenzione che, per le loro caratteristiche, non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono sono deducibili, nel periodo d'imposta in cui sono sostenute, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio del periodo d'imposta dal registro di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 600 del 1973 e, per l'eccedenza, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi. Si tratta di una norma "copiata" dall'art. 102, comma 6, del TUIR, che contiene l'analoga disciplina per le imprese, ma nella quale ci si è "dimenticati" di riportare la disposizione, contenuta, invece, in quest'ultimo articolo, riguardante il caso del primo anno di attività (nel quale il limite percentuale si calcola sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'anno stesso).

L'urgenza di un intervento organico e chiarificatore è dimostrata dalla constatazione che l'Amministrazione finanziaria ha a volte applicato in sede interpretativa le regole proprie del reddito d'impresa mentre in altri casi ha ritenuto di doversi discostare dalle stesse proprio per la mancanza di un'esplicita previsione normativa.

### **2.1.2. Equiparazione del regime fiscale degli immobili di imprese e professionisti**

L'attuale assetto normativo è connotato da una differenza di trattamento, di difficile giustificazione, tra gli **immobili delle imprese e quelli detenuti da esercenti arti e professioni**. Per questi ultimi, infatti, qualora gli immobili siano costruiti o acquistati a titolo di proprietà dal 1° gennaio 2010, è prevista l'indeducibilità delle quote di ammortamento, a fronte, tuttavia, della non rilevanza fiscale di eventuali plusvalenze/minusvalenze da alienazione. Al contrario, per gli immobili strumentali delle imprese è prevista la deducibilità delle quote di ammortamento, ai sensi e nei limiti dell'art. 102 del TUIR.

Da un lato, tale difformità di trattamento per situazioni spesso sostanzialmente analoghe non ha ragione d'essere e andrebbe, pertanto, eliminata. Assicurare la deducibilità delle quote di ammortamento sugli immobili anche ai professionisti, favorirebbe gli acquisti da parte di questi ultimi a titolo definitivo



(e non in *leasing*, soluzione oggi spesso più conveniente fiscalmente, essendo prevista la deducibilità dei canoni versati) con conseguente crescita del mercato immobiliare.

### **2.1.3. La riduzione della ritenuta a titolo di acconto Irpef per i lavoratori autonomi**

Andrebbe prevista, poi, per i **lavoratori autonomi una riduzione (dal 20 al 10 per cento) delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e assimilati** di cui al primo comma dell'art. 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, per gli esercenti arti e professioni che si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi o altre tipologie di collaboratori, analogamente a quanto già previsto dall'art. 25-*bis* del medesimo d.P.R. n. 600 del 1973 per gli intermediari del commercio (nell'ambito di rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari). Un siffatto intervento normativo eviterebbe sistematiche posizioni creditorie da parte dei lavoratori autonomi ai fini dell'IRPEF determinate dal versamento di ritenute molto gravose, perché calcolate sui corrispettivi lordi e non sul reddito (che tiene conto di costi, spesso molto elevati).

### **2.1.4. La disciplina fiscale dei rimborsi spese**

I rimborsi delle spese sostenute dagli esercenti arti e professioni per lo svolgimento della prestazione d'opera sono stati costantemente assimilati dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria ai compensi, con conseguente obbligo di fatturazione e assoggettamento a ritenuta. Sarebbe opportuno superare tale orientamento, stabilendo normativamente, in via generale, la indeducibilità delle spese destinate ad essere rimborsate dal cliente anziché il loro concorso alla formazione del reddito alla stregua dei compensi.

Le limitazioni alla deducibilità sono state introdotte per “forfetizzare” l'inerenza di spese che potrebbero essere sostenute per finalità personali e familiari anziché professionali. Quando, però, le stesse sono analiticamente “riaddebitate” al cliente, il contrasto d'interessi tra quest'ultimo ed il professionista dovrebbe evitare possibili abusi, a differenza di quanto si potrebbe, invece, verificare per le analoghe spese dedotte ma non richieste a rimborso. In tali casi non si pone, peraltro, il problema di rimediare alla “sfasatura temporale” esistente tra l'anno in cui sono deducibili, per cassa, le spese sostenute e quello in cui avviene il rimborso, essendo certo sin dall'origine il diritto ad ottenere quest'ultimo in base al rapporto contrattuale, il che rende indeducibili *ab origine* le dette spese. Qualora risulti eventualmente accertato, anche a seguito dell'intrapresa delle relative azioni legali, che il cliente non abbia provveduto al menzionato rimborso, le spese sostenute potrebbero essere recuperate con la presentazione di una dichiarazione integrativa “a favore”.

Dovrebbe essere, pertanto, stabilito che i rimborsi spese non concorrono mai alla formazione del reddito di lavoro autonomo né quali compensi né quali spese deducibili.

### **2.1.5 Estensione del regime forfetario dei contribuenti minimi ai professionisti che svolgono l'attività di lavoro autonomo in forma associata**

Si propone di eliminare la causa di esclusione dal regime forfetario costituita dalla partecipazione in società di persone, associazioni, imprese familiari e s.r.l. "trasparenti". In tal modo, si riduce il rischio che il regime forfetario possa determinare un effetto distorsivo in termini di incentivo implicito alla disgregazione delle attività professionali svolte in forma associata, in un contesto economico in cui sarebbe semmai opportuno concepire incentivi all'aggregazione, nell'interesse del mercato che richiede servizi sempre più specializzati.

### **2.1.6. Deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali obbligatori dal reddito di lavoro autonomo**

Al fine di garantire l'equità orizzontale nella tassazione dei redditi da lavoro, si propone che i contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge dai lavoratori autonomi siano deducibili non dal reddito complessivo – come attualmente previsto –, ma dal reddito di categoria, analogamente a quanto già previsto per i lavoratori dipendenti.

La differente modalità di computo dei contributi previdenziali e assistenziali nell'ambito del reddito complessivo crea infatti ingiustificate disparità di trattamento, a parità di reddito imponibile, tra lavoratori autonomi e dipendenti posto che le detrazioni d'imposta decrescenti riconosciute ai redditi da lavoro sono commisurate all'ammontare del reddito di categoria (di lavoro autonomo e di lavoro dipendente) e non a quello del reddito complessivo.

### **2.1.7. I disincentivi alla aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali**

L'Agenzia delle entrate sostiene che, in assenza di una specifica disciplina, ai fini delle imposte sui redditi, delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali che sancisca esplicitamente la neutralità fiscale delle stesse, non risulti applicabile quella relativa alle operazioni societarie di carattere straordinario poste in essere dalle imprese.

Tale assenza sta costituendo un rilevante ostacolo all'effettuazione di tali operazioni, nonostante che l'aggregazione nelle forme dello studio associato e delle società tra professionisti nonché di reti e collaborazioni tra studi individuali rappresentino una fondamentale leva strategica di sviluppo del settore. L'introduzione nel nostro ordinamento delle società tra professionisti (STP), ad opera della legge 12 novembre 2011, n. 183, ha costituito, infatti, una rilevante opportunità per gli studi professionali che intendano riorganizzare la propria attività ed abbiano l'esigenza di favorire l'ingresso di soci di capitale o di pianificare la successione generazionale.

**Risulta, quindi, necessario** provvedere quanto prima a colmare le lacune normative, restituendo coerenza e sistematicità al nostro ordinamento tributario e non penalizzando le aggregazioni e le riorganizzazioni degli studi professionali.

## **2.2. UNIFICAZIONE DELLA CATEGORIA DEI REDDITI DI CAPITALE E DIVERSI**

Come evidenziato nel Rapporto “*Redditi finanziari: distorsioni del sistema impositivo e prospettive di riforma*” del 4 gennaio 2021 del Laboratorio Fiscale, l’attuale sistema italiano di tassazione dei redditi finanziari si caratterizza in ragione delle seguenti peculiarità:

- la classificazione dei proventi all’interno di due distinte categorie reddituali, disciplinate da regole differenti di determinazione dell’imponibile: quella dei “**redditi di capitale**” – derivanti da forme statiche di impiego e assoggettati a imposizione nella loro misura lorda - e quella dei “**redditi diversi**” – derivanti da forme dinamiche o sintetiche di impiego (avendo ad oggetto investimenti nozionali) e determinati al netto di minusvalenze e perdite della medesima natura;
- la prevalente applicazione di una tassazione proporzionale con l’aliquota del 26%, divergente rispetto alle altre aliquote di tassazione proporzionale sui redditi riscontrabili nell’ordinamento e comunque contraddetta da numerose e significative eccezioni (costituite *in primis* dai titoli di Stato e dal risparmio postale);
- la doppia tassazione economica dei redditi partecipativi, su partecipazioni qualificate e non;
- la previsione di tre distinti meccanismi di tassazione – il “regime del risparmio gestito”, quello del “risparmio amministrato” e quello “dichiarativo” –, con effetti differenti non solo in termini di determinazione dell’imponibile e dell’imposta, ma anche di *timing* del prelievo;
- la differenziazione degli strumenti finanziari nell’ambito di tre fattispecie – quella dei titoli azionari e similari, quella dei titoli obbligazionari e similari e quella, residuale, dei cd. “*titoli atipici*” –, la cui configurabilità costituisce presupposto per l’applicazione di disposizioni di carattere valutativo, sostanziale e procedimentale.

In conseguenza di tale assetto, la tassazione dei redditi finanziari presenta significative asimmetrie applicative, riguardanti le regole di determinazione della base imponibile, il *timing* della tassazione e le aliquote.

In particolare, il sistema di tassazione dei redditi finanziari prevede:

- la possibilità per il contribuente di optare per il regime del *risparmio amministrato*, che, con l'eccezione dei redditi derivanti da partecipazioni in società residenti in paradisi fiscali (salvo quelle negoziate in mercati regolamentati), demanda l'applicazione delle imposte sostitutive sui redditi diversi di natura finanziaria agli intermediari coi quali siano intrattenuti rapporti stabili (di amministrazione o deposito titoli), senza obbligo di successiva dichiarazione. Il regime è caratterizzato dall'imposizione per cassa dei redditi conseguiti in ciascuna operazione, con la possibilità di compensare eventuali minusvalenze, perdite o differenziali negativi con le plusvalenze successivamente conseguite nel periodo di imposta o nei successivi, ma non oltre il quarto. Gli intermediari prelevano l'importo del tributo da versare dai proventi intermediati, ovvero ne ricevono provvista dal contribuente;
- la possibilità per il contribuente di optare per il regime del *risparmio gestito*, la cui applicazione è demandata ai gestori professionali di patrimoni individuali e ha ad oggetto il risultato **maturato** di gestione annuo (assunto al netto dei redditi esenti o esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, nonché dei proventi derivanti da partecipazioni in società non quotate residenti in paradisi fiscali, salvo l'esito positivo di una procedura di interpello), costituito dalla differenza algebrica tra il valore del patrimonio gestito al termine di ciascun anno solare, e pertanto comprensivo sia di redditi diversi che di redditi di capitale, con possibilità di compensare i risultati negativi di un periodo d'imposta con quelli positivi dei successivi quattro periodi. La differenza algebrica di cui sopra deve ovviamente essere aumentata dei prelievi e diminuita dei conferimenti effettuati in corso d'anno (oltre che, come detto, dei redditi esclusi dal risultato di gestione e di oneri e commissioni relativi al patrimonio gestito);
- la possibilità di accedere, in via ordinaria, al *regime della dichiarazione*, caratterizzato dalla tassazione delle plusvalenze, dei differenziali e degli altri proventi solo in relazione al periodo d'imposta di **realizzo**, attraverso un'imposta sostitutiva liquidata dal contribuente direttamente in dichiarazione. Il regime dichiarativo si applica obbligatoriamente, per i redditi finanziari di qualunque tipo comunque percepiti al di fuori di tali regimi e senza subire prelievi alla fonte. L'imposta sostitutiva sui redditi diversi si applica a una base imponibile determinata annualmente compensando plusvalenze e minusvalenze realizzate nel periodo di imposta (considerando autonomamente quelle derivanti da partecipazioni "*paradisiache*"). Le minusvalenze non utilizzate costituiscono eccedenze deducibili dalle plusvalenze nei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto.

Ritengo che la riforma fiscale debba **superare la ormai antistorica dicotomia** tra redditi di capitale e redditi diversi, provvedendo ad una sistematica rivisitazione delle norme che disciplinano la tassazione dei redditi finanziari prevedendo la unificazione in un'unica categoria delle disposizioni attualmente collocate nelle due categorie dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria; l'attuale impostazione, infatti, come detto determina rilevanti asimmetrie che interessano in particolare la modalità di determinazione della base imponibile, il momento di applicazione del prelievo e la entità delle aliquote applicate.

Il regime del risparmio amministrato si applica ai soli redditi diversi di natura finanziaria, tenendo conto il principio di cassa o del realizzato. In questo regime per i soli redditi diversi è possibile compensare minusvalenze, perdite e differenziali negativi con le plusvalenze conseguite nel corso del periodo di imposta e dei due successivi.

Il regime del risparmio gestito prevede: *i)* la tassazione, sulla base del principio della maturazione, dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria imputati al patrimonio gestito; *ii)* l'esclusione del risultato di gestione dall'assoggettamento alle imposte sui redditi; *iii)* la determinazione algebrica del risultato netto assoggettabile all'imposta sostitutiva da parte dell'intermediario, con conseguente compensazione tra componenti positivi (redditi di capitale, plusvalenze e altri redditi diversi) e negativi (minusvalenze e spese); *iv)* il riporto a nuovo dei risultati negativi di gestione.

Il regime dichiarativo ha come oggetto i redditi diversi ottenuti dal contribuente effettuando la differenza tra corrispettivo percepito e costo d'acquisto riconosciuto fiscalmente. Con il regime dichiarativo, il contribuente che ha ottenuto un *capital gain* versa le imposte (autonomamente calcolate) un anno dopo rispetto a chi utilizza gli altri regimi. È consentita la compensazione tra plusvalenze e minusvalenze realizzate nel periodo di imposta sui redditi diversi conseguiti. Le minusvalenze non utilizzate costituiscono eccedenze deducibili dalle plusvalenze nei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto.

Relativamente alle modalità di determinazione degli imponibili abbiamo visto come i regimi del risparmio amministrato e dichiarativo non ammettono la compensazione dei redditi di capitale con le minusvalenze e gli altri differenziali negativi, a differenza del risparmio gestito; ciò, è la inevitabile conseguenza dell'approccio seguito dal TUIR generata dalla separazione della classificazione dei redditi finanziari tra redditi di capitale e redditi diversi.

Queste asimmetrie inducono a porre in essere strategie volte a massimizzare la possibilità di effettuare compensazioni provocando distorsioni di mercato che indirizzano gli investimenti finanziari verso

strumenti la cui tipologia consenta il conseguimento di proventi utilizzabili in compensazione delle perdite realizzate.

In relazione al momento della effettuazione del prelievo va evidenziato che la tassazione periodica con il criterio del maturato che caratterizza il regime del risparmio gestito risulta più penalizzante rispetto a quella basata sul criterio del realizzato che contraddistingue i regimi amministrato e dichiarativo perché opera un prelievo anticipato su plusvalori ancora latenti. È auspicabile che questa penalizzazione venga eliminata prevedendo che in ogni caso si adotti il criterio della tassazione sul realizzato.

La unificazione delle categorie attualmente esistenti in unica categoria reddituale consentirebbe, altresì, di riflettere sulla necessità di confermare la scelta per un sistema di tassazione duale che caratterizza il nostro sistema tributario e verificare l'adeguatezza delle aliquote proporzionali attualmente applicate. Al riguardo osservo che l'aliquota ordinaria dell'imposta sostitutiva è troppo elevata, se la si valuta tenendo anche conto del significativo prelievo determinato dalla applicazione dell'imposta patrimoniale derivante dall'imposta di bollo sulla ricchezza finanziaria e del fatto che si tratta di redditi di "secondo livello". Evidenzio, inoltre, che la stessa non è in linea (perché superiore) né con altre aliquote agevolate applicabili nell'ambito della tassazione del risparmio (ad esempio per il risparmio postale, quello previdenziale e per i PIR), né con altre aliquote che è possibile prendere a riferimento come: *a)* il 23% applicabile al primo scaglione dell'IRPEF *b)* il 24% dell'aliquota ordinaria IRES); *c)* la cedolare secca sui canoni di locazione immobiliare, pari al 10% o al 21% .

### **2.3. REDDITI AGRARI**

Ai fini IRPEF, il legislatore classifica i redditi fondiari in tre categorie: redditi dominicali, redditi agrari e redditi dei fabbricati. Per quanto riguarda le attività agricole sono rilevanti le prime due categorie.

Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni che risulta imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione del soggetto che svolge sul fondo attività agricole, mentre il reddito dominicale si identifica con la rendita del fondo e degli interessi del capitale permanentemente investito in esso.

Nelle attività di manipolazione e trasformazione di prodotti di natura vegetale o animale, svolte dalle imprese agricole, occorre rispettare la prevalenza al fine di rientrare nel reddito agrario in base all'art.32 del Tuir.

È necessario, però, assicurare la possibilità ai produttori agricoli, la cui determinazione del reddito avviene sulla base dei criteri previsti dall'art. 32 del TUIR, che effettuano attività agricola connessa

di produzione di beni utilizzando in prevalenza prodotti ottenuti dal proprio fondo agricolo, di mantenere il predetto status anche in ipotesi di necessario approvvigionamento all'esterno di prodotti agricoli necessari a compensare la minor produzione esterna causata da eventi naturali (tra i quali gli eventi epidemiologici).

In questo caso si propone di misurare la prevalenza dei prodotti propri con quelli acquistati da terzi mediante confronto tra la media della quantità e/o del valore dei prodotti propri ottenuti nel biennio precedente l'evento calamitoso ed i prodotti acquistati nell'anno interessato. In caso di inizio di attività da meno di due anni si può assumere la media dell'anno precedente. Ne consegue che ai fini del calcolo della prevalenza occorre considerare come prodotto proprio, nell'anno dell'evento, un ammontare corrispondente di prodotto acquistato. Questa modalità consentirebbe all'imprenditore agricolo di mantenere il suo profilo giuridico e fiscale garantendo la continuità aziendale ed il soddisfacimento delle richieste di mercato. Per la parte eccedente la prevalenza non trattandosi di attività connessa la determinazione del reddito di impresa avverrebbe su base analitica.

## **2.4. REDDITI DI FABBRICATI**

### **2.4.1. Tassazione per cassa dei redditi da locazione**

L'attuale disciplina prevede che i redditi da locazione di fabbricati siano tassati secondo il criterio di competenza, indipendentemente dalla percezione dei canoni e dalla eventuale morosità del conduttore. In quest'ultimo caso, il locatore è costretto quindi a versare imposte in relazione a un reddito che, il più delle volte, è difficilmente recuperabile. Per una maggiore conformità del prelievo al principio di capacità contributiva si propone dunque di tassare i redditi da locazione di fabbricati in base al principio di cassa, ossia nel periodo d'imposta di effettiva percezione dei canoni.

### **2.4.2. Estensione della cedolare secca agli immobili oggetto di locazione commerciale**

Andrebbe estesa, al fine di favorire la ripresa economica, la disciplina della cedolare secca a tutti i contratti di locazione ad uso non abitativo.

\*

## **3. REDDITO D'IMPRESA**

In via generale, in materia di reddito d'impresa sarebbero da eliminare alcune disposizioni limitative difficilmente giustificabili, specie in questo mutato contesto economico *post* crisi epidemiologica, che andrebbero, ove possibile, estesa anche ai soggetti Irpef titolari di reddito d'impresa.

### **3.1. Eliminazione del limite di riportabilità delle perdite**

Sarebbe opportuno eliminare la limitazione all'80 per cento dell'utilizzo delle perdite pregresse, prevista dall'art. 84 del TUIR. L'utilizzabilità delle stesse in misura non superiore all'80 per cento dei redditi prodotti negli anni successivi produce una penalizzazione per i contribuenti, che è stata in passato motivata dall'esigenza di realizzare, almeno nell'immediato, un effetto finanziario positivo per l'erario; per i contribuenti si verifica, invece, nei primi anni, un effetto finanziario negativo, in quanto si allunga il tempo di "assorbimento" delle stesse perdite, che restano, integralmente utilizzabili, ma in un periodo più lungo.

### **3.2. Carry back delle perdite**

Si propone di introdurre anche nel nostro ordinamento l'istituto del riporto all'indietro delle perdite (cosiddetto "*carry back*"), che consente di riliquidare l'imposta degli esercizi precedenti a quello di realizzo della perdita, ottenendo il rimborso delle somme già versate. Tale forma di riporto è presente, ad esempio, in Francia (fino a concorrenza dell'intero importo degli utili non distribuiti nei tre periodi d'imposta precedenti), Germania (con riguardo al reddito, non superiore a 511.500 euro – 5 milioni di euro per il 2020-21 –, del primo periodo d'imposta precedente), Regno Unito e USA (il *Coronavirus aid, relief, and economic security act* ha introdotto la possibilità di riportare indietro, fino a cinque anni, e senza il limite dell'80 per cento le perdite maturate nel triennio 2018-2020). Insomma, una misura di immediato riequilibrio delle posizioni finanziarie di contribuenti ed Erario, particolarmente utile nel contesto *post coronavirus*.

### **3.3. Modifiche alla deducibilità degli interessi passivi per le imprese soggette all'IRES**

Andrebbe riformata la disciplina degli interessi passivi corrisposti da imprese soggette all'IRES per i quali l'art. 96 del TUIR ammette la deduzione nel limite del 30 per cento del Risultato operativo lordo (ROL), con una differenza, peraltro, difficilmente giustificabile rispetto ai soggetti Irpef che deducono integralmente gli interessi passivi. Tale limite, ispirato dalla finalità di forfetizzare il livello di indebitamento fisiologico, qualora non soffra di specifiche eccezioni, risulta invero troppo penalizzante, a maggior ragione in questa fase storica in cui l'asticella del debito tenderà ragionevolmente a innalzarsi. I limiti di deducibilità andrebbero depotenziati, tenendo anche presente che la Direttiva n. 2016/1164 UE (c.d. ATAD 1) (recepita nel nostro ordinamento con il decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142), ammette una serie di esclusioni e semplificazioni, mai adottate dal legislatore domestico, quali una *safe harbour* fino a 3 milioni di euro di interessi netti, oltre alla deduzione integrale per le entità indipendenti (non appartenenti a gruppi di imprese), in quanto inidonee a dar luogo ad effetti di erosione della base imponibile, nonché talune facilitazioni per le imprese appartenenti a gruppi e il *carry back* delle eccedenze di interessi.

### **3.4. Modifiche alla disciplina delle società non operative/in perdita sistematica**



Sempre in una logica di semplificazione, sarebbe anche auspicabile abolire o modificare profondamente la disciplina delle società non operative, le cui presunzioni di redditività non appaiono, in ogni caso, in linea con l'attuale crisi economica, partendo da una rivisitazione organica e generalizzata dei coefficienti attuali (in primis quelli relativi agli immobili) che, già oggi, non sono in linea con il mercato. Contestualmente, andrebbe abolita la disciplina delle società in perdita sistematica, anche in considerazione dell'attuale fase di crisi economica, nella quale i risultati negativi delle imprese dipendono, sempre più spesso, non tanto dall'utilizzo strumentale dello schermo societario, bensì dall'impossibilità reale di conseguire il quantum di proventi richiesti dal legislatore.

### **3.5. Modifiche alla disciplina delle spese di pubblicità**

Per evitare le sempre frequenti contestazioni in ordine alla corretta individuazione delle spese di sponsorizzazione e al regime fiscale ad esse applicabile, dovrebbe introdursi, a beneficio della generalità delle imprese, una norma simile a quella attualmente prevista per le associazioni sportive dilettantistiche.

Si ricorda che l'art. 90, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ha introdotto una particolare presunzione legale per i corrispettivi in denaro o in natura elargiti, con finalità di sponsorizzazione, in favore dell'attività sportiva dilettantistica. Tale norma prevede che i corrispettivi in denaro o in natura elargiti in favore di soggetti specificamente individuati costituiscono, per il soggetto erogante, spese di pubblicità deducibili fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, nella circolare n. 21/E del 2003, che tale disposizione *“introduce, in sostanza, una presunzione assoluta ai fini delle imposte sui redditi, circa la natura di tali spese, che vengono considerate, nel limite del predetto importo, comunque di pubblicità e, pertanto, integralmente deducibili ai sensi dell'art. 108, comma 2”* del TUIR.

### **3.6. Modifiche alla disciplina di deducibilità delle spese per veicoli**

Si propone di elevare le percentuali di deducibilità/detraibilità relative ai mezzi di trasporto e di adeguare i limiti di rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei costi relativi ai mezzi di trasporto a deducibilità limitata di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del TUIR.

Attualmente, le spese e gli altri componenti negativi relativi alle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli sono deducibili nella misura del 20 per cento, con un ulteriore limite collegato alla rilevanza fiscale del costo di acquisto che non può eccedere: 18.075,99 euro per le autovetture e gli autocaravan, 4.131,66 euro per i motocicli, 2.065,83 euro per i ciclomotori (limiti introdotti ormai da oltre vent'anni e sino ad ora mai aggiornati). Il limite di deducibilità del 20 per cento appare eccessivamente penalizzante e andrebbe elevato almeno al 50 per cento. Ai fini dell'Iva, l'articolo 19-bis.1, comma 1, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972 dispone che l'imposta relativa all'acquisto o

all'importazione di veicoli stradali a motore e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.

È chiaro che la leva fiscale potrebbe fare molto per il rilancio di un settore come quello *automotive*. L'attuale ordinamento, invece, non è né particolarmente incentivante né equo, quantomeno rispetto a quello degli altri Paesi europei.

#### **4. INTERVENTI DI SEMPLIFICAZIONE DEL SISTEMA IMPOSITIVO**

##### **4.1. Modifiche all'IRAP**

In chiave di razionalizzazione normativa e non di riduzione della pressione fiscale, si propone l'abolizione dell'IRAP su tutte le attività produttive che andrebbe compensata in termini di gettito dall'introduzione di:

- una addizionale regionale all'IRES, con aliquote determinate da ciascuna regione in funzione dell'obiettivo di invarianza di gettito;
- un prelievo regionale da applicarsi ai partecipanti di società personali che tassano i propri redditi per trasparenza;
- un prelievo sui soggetti IRPEF attualmente obbligati a pagare l'IRAP con reddito lordo annuo superiore a 100.000 euro.

Con tale proposta, dunque, si confermerebbe il gettito derivante dall'IRAP, ma si consentirebbe ai contribuenti di procedere alla liquidazione dell'imposta nell'ambito della medesima dichiarazione presentata per le imposte sui redditi con un vantaggio stimato di circa mezzo miliardo di euro di soli costi amministrativi.

\*

#### **5. FISCALITA' INTERNAZIONALE**

##### **5.1. La stabile organizzazione virtuale delle imprese digitali**

La difficoltosa attuazione dell'imposta sui servizi digitali impone una tassazione dei servizi digitali resi dai cd. Giganti del web che sia effettiva e, soprattutto, non penalizzante per i soggetti residenti che pagano l'IRES con aliquota ordinaria del 24 per cento (in luogo del 3 per cento previsto per le imprese non residenti soggette all'imposta sui servizi digitali).

La soluzione potrebbe essere, abrogando l'imposta sui servizi digitali, quella di applicare ai Giganti del web, al ricorrere delle condizioni attualmente previste in materia di imposta sui servizi digitali (a)

un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a euro 750.000.000; b) un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a euro 5.500.000), l'art. 162, comma 2, lett. f-bis, del TUIR (norma che disciplina la stabile organizzazione), disposizione introdotta dal 2018 che consente la tassazione in Italia dei redditi prodotti da soggetti esteri tramite *«una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso»*.

A tale presunzione relativa, le imprese coinvolte potranno fornire prova contraria presentando apposita istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate

\*

## **6. RAZIONALIZZAZIONE ISTITUZIONALE E CONTESTUALE RIEQUILIBRIO DEI RAPPORTI FISCO-CONTRIBUENTE NELL'ACCERTAMENTO E NEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

Da ultimo, ma non in ordine di importanza, l'opera riformatrice dovrà operare una complessiva razionalizzazione istituzionale della giustizia tributaria e di ammodernamento delle Agenzie fiscali per giungere ad un ormai non più procrastinabile riequilibrio dei rapporti Fisco-contribuente, **anche attraverso l'elevazione a norma di rango costituzionale dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000)**. Il tutto, infine, dovrebbe condurre a una complessiva semplificazione della fisionomia normativa dell'attuale sistema che risulta dispersivo e nel quale norme di pari contenuto sono spesso contenute in leggi differenti (si pensi al sistema sanzionatorio o all'accertamento), riscrivendo testi di portata generale e sistematica, con l'obiettivo di pervenire a un unico codice tributario (recante le previsioni sostanziali, quelle di tipo sanzionatorio, nonché procedurale-accertamento e contenzioso tributario).

### **6.1. LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA**

In primo luogo, si rende necessaria una **riforma strutturale della giustizia tributaria** con l'introduzione di **sezioni specializzate**. Tale urgenza e necessità è ormai, a ragione, invocata da più parti. Lo scopo è dei più nobili: garantire un processo giusto, equo, veloce ed efficiente, affidato a giudici professionisti. Il punto è che senza una giustizia tributaria funzionante in maniera adeguata è messa in discussione l'equità stessa del rapporto Fisco-contribuente. Si dovrebbe, in sostanza, puntare ad una maggiore specializzazione dei giudici tributari nonché ad una giurisdizione tributaria autonoma e indipendente, come le altre giurisdizioni, con giudici di ruolo, assunti per concorsi che operino nell'ambito di sezioni specializzate tributaria.

L'esigenza di attuare, quanto, prima una revisione dell'attuale assetto della giustizia tributaria, è suggerita, inoltre, dai dati emergenti in relazione al contenzioso pendente in Corte di Cassazione: la sola sezione tributaria, infatti, ha registrato una pendenza, al 2019, di 52.537 procedimenti, mentre tutte le altre sezioni ordinarie civili assieme hanno una pendenza di 51.583 procedimenti (esclusa la materia dell'immigrazione). Peraltro, dal 1° gennaio al 30 novembre 2020, il dato si è ulteriormente aggravato, vedendo un aumento del numero delle pendenze, da 52.537 a 53.465.

A ciò si aggiunga che, secondo recenti statistiche, oltre il 45 per cento delle sentenze emesse dai Giudici tributari di secondo grado verrebbe annullato in Cassazione.

### **6.1.1. Giudice monocratico per le controversie di valore inferiore a 50.000 euro**

Le controversie tributarie di valore non superiore **50.000 euro**, nonché le liti catastali, dovrebbero essere affidate, in prima battuta, al giudice tributario in composizione monocratica, che dovrebbe gestirle secondo il rito vigente (quale articolazione interna al Tribunale tributario, con mantenimento della collegialità in appello).

In tali casistiche, sarebbe opportuno che il giudice monocratico si adoperasse attivamente per favorire la conciliazione tra le parti del processo (anche mediante la concessione di rinvii a tal fine).

## **6.2. Un nuovo Codice Unico Tributario**

Per quanto concerne la semplificazione normativa, l'obiettivo prioritario dovrebbe essere rivolto alla predisposizione di un "Codice tributario", composto da tre libri:

- il primo, dedicato agli schemi generali di applicazione di tutti i tributi (controlli, accertamento, riscossione, sanzioni), in cui far confluire anche lo Statuto dei diritti del contribuente;
- il secondo, riservato agli aspetti sostanziali dei singoli tributi;
- il terzo, relativo al processo tributario.

Senza un'opera di sistematizzazione dei testi normativi e di ordine formale che deve essere anzitutto il legislatore ad imporsi, sarà impossibile realizzare una reale semplificazione del nostro sistema fiscale e, anche laddove dovesse venire realizzata, sarà impossibile garantire che essa sia stabile e duratura.

## **6.3. ACCERTAMENTO E ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO**

### **6.3.1. Estensione dell'obbligo del contraddittorio preventivo**

Con l'art. 4-*octies* del Decreto Crescita (D.L. n. 34 del 2019) – che ha inserito *ex novo*, nel D.Lgs. n. 218 del 1997, l'art. 5-ter – è stata prevista un'estensione dell'obbligo del contraddittorio preventivo,

tramite invito a comparire da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, sono rimasti esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio gli avvisi di accertamento parziale.

Si ritiene, al riguardo, che tale esclusione dovrebbe essere rimossa con conseguente estensione del contraddittorio obbligatorio anche agli accertamenti parziali che, nella prassi, costituiscono una parte rilevante degli atti emessi dagli uffici, per evitare di rendere vano, in molti casi, il principio del contraddittorio preventivo.

Si propone, altresì, di estendere l'obbligo del contraddittorio preventivo anche ai procedimenti riguardanti le imposte di registro, sulle successioni e donazioni ed ipotecarie e catastali (oggi escluse).

### **6.3.2. Revisione dell'istituto del reclamo-mediazione**

Sarebbe opportuno provvedere ad una revisione dell'istituto del reclamo-mediazione disciplinato dall'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 nella parte in cui prevede che la mediazione è affidata ad "*appropriate strutture diverse ed autonome*" da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili mantenendo, però, le valutazioni pur sempre in capo all'Amministrazione finanziaria.

Sarebbe, di contro, auspicabile l'individuazione di un **organo *super partes***, come avviene, del resto, nel processo civile, in cui il mediatore non è mai una delle parti coinvolte nel gioco processuale o una loro propaggine.

L'iniquità dell'attuale assetto risulta, peraltro, ancor più evidente avuto riguardo delle procedure instaurate dinanzi agli **Enti locali**, posto che questi possono anche non attivare un'apposita struttura per la gestione dei reclami e assegnare la stessa al medesimo funzionario che ha formato l'atto.

### **6.3.3. Estensione del perimetro della conciliazione giudiziale**

Nell'ottica di perseguire una finalità di **deflazione del contenzioso tributario** (e in particolare, allo scopo di alleggerire la mole di cause tributarie allo stato pendenti innanzi alla Suprema Corte), sarebbe auspicabile un potenziamento dell'istituto della conciliazione giudiziale, tramite la previsione dell'esperimentabilità della procedura (oggi limitata alle controversie incardinate innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale e Regionale) anche nel giudizio pendente innanzi alla Corte di **Cassazione**.

### **6.3.4 Acquiescenza parziale**

Attualmente, il contribuente può prestare acquiescenza all'avviso di accertamento, provvedendo a pagare l'intero importo accertato ovvero la prima rata entro il termine per la proposizione del ricorso e rinunciando a presentare istanza di accertamento con adesione. A fronte di tale comportamento collaborativo, il contribuente ha diritto alla riduzione delle sanzioni a un terzo dell'importo irrogato.

Secondo l'interpretazione consolidata dell'Agenzia delle entrate, l'acquiescenza è ammessa solo con riferimento all'intero contenuto dell'avviso di accertamento mentre non è possibile aderire ai singoli rilievi indicati nell'atto stesso.

Tale interpretazione appare ora in contrasto con l'interpretazione data dalla Corte di cassazione, nell'ordinanza n. 11497 dell'11 maggio 2018 in cui si evidenzia che la funzione deflativa del contenzioso dell'istituto in esame induce a ritenere che sia possibile per il contribuente aderire anche solo a parte delle rettifiche. Viene, infatti, affermato che l'acquiescenza non deve necessariamente riguardare tutte le pretese contenute nell'avviso di accertamento, ben potendo essere parziale e diretta a singoli rilievi dotati di autonoma rilevanza.

Si propone pertanto di codificare in via normativa il principio sancito dalla Corte di cassazione, mediante norma di interpretazione autentica (come tale, valevole anche per il passato), lasciando impregiudicata la possibilità per il contribuente di contestare innanzi al Giudice tributario le violazioni non definite per acquiescenza oppure di definirle mediante l'utilizzo di altri strumenti deflattivi del contenzioso.

Allo stesso modo tali principi andrebbero codificati ed estesi in via normativa anche ai procedimenti di accertamento con adesione, disciplinati dal D.Lgs. n. 218 del 1997.

### **6.3.5. Obbligo di risposta dell'Amministrazione finanziaria alle istanze di autotutela**

Come è noto, l'istituto dell'autotutela consente all'Amministrazione finanziaria, d'ufficio o su istanza del contribuente, di apportare correttivi ad eventuali errori commessi nell'attività di accertamento, al fine di evitare pericolose deviazioni nell'applicazione della legge (con il conseguente deterioramento del rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente), con una diminuzione dei costi del contenzioso e un aumento dell'efficienza dell'attività amministrativa.

Attualmente, non è previsto un termine entro cui l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispondere alle istanze di autotutela presentate dai contribuenti. Al fine di garantire la tutela dei diritti del contribuente e dei principi di buon andamento e di efficienza dell'agire amministrativo, si propone pertanto che l'Amministrazione finanziaria sia tenuta a pronunciarsi con atto motivato, entro il termine di 45 giorni dalla presentazione dell'istanza di autotutela da parte del contribuente. Nel contempo, si rende necessario prevedere la sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo oggetto dell'istanza di autotutela per il medesimo periodo di 45 giorni, al fine di garantire al contribuente l'esercizio del suo diritto di difesa.

### **6.4. Eliminazione della riscossione provvisoria in pendenza di giudizio fino all'esito del primo grado**

Vanno poi riscritte alcune disposizioni che creano un eccessivo sbilanciamento a favore dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito del procedimento tributario.

Nella logica di evitare un eccessivo sbilanciamento della fase di accertamento/contenzioso tributario, è prioritario superare o, comunque, graduare l'attuale meccanismo di provvisoria esecutività degli avvisi di accertamento: una sorta di "presunzione di colpevolezza", in virtù della quale - in attesa di un giudizio definitivo - il contribuente è costretto a versare provvisoriamente alle casse dello Stato parte delle somme contestate dall'Agenzia delle entrate, con ripercussioni di ordine finanziario sulla sua attività, anche qualora dovesse poi risultare vincitore (dopo molti anni) all'esito del contenzioso. Sarebbe auspicabile attendere, quantomeno, l'esito del giudizio di primo grado, se negativo, prima di iniziare l'attività di riscossione.

### **6.5. Eliminazione della disposizione sull'esclusione dalle gare d'appalto per irregolarità non definitive**

La disciplina introdotta dal Decreto Semplificazioni (D.L. n. 76/2020) in materia di esclusione dagli appalti per irregolarità fiscali non definitive sta creando notevoli problemi agli operatori del settore.

La disposizione, che rispondeva alla necessità di recepire taluni principi comunitari e, in particolare, di anticipare i possibili esiti della procedura di infrazione 2018/2273 avviata dalla Commissione europea nei confronti dell'Italia, con lettera del 24 gennaio 2019, nei fatti, fa riferimento alla possibile esclusione dalla partecipazione a gare d'appalto in presenza di «*obblighi di pagamento (...) non definitivamente accertati*». Locuzione, quest'ultima, inspiegabilmente introdotta nella norma interna, visto che non viene mai utilizzata né dalle direttive comunitarie, né da altri ordinamenti europei.

Che il recepimento italiano sia andato "oltre" quanto richiesto dalla Commissione europea è testimoniato, peraltro, dalla omologa disposizione tedesca che prevede, testualmente, che "*Le stazioni appaltanti escludono una società dalla partecipazione a una procedura di aggiudicazione dell'appalto in qualsiasi fase della procedura di aggiudicazione, se: 1. la società non ha adempiuto ai propri obblighi di pagamento di imposte, prelievi o contributi alla sicurezza sociale e ciò è stato stabilito da una decisione giudiziaria o amministrativa definitiva o 2. le stazioni appaltanti possono dimostrare in altro modo adeguato la violazione*", senza alcun riferimento, dunque, ad obblighi non definitivamente accertati.

Peraltro, considerato che la soglia di gravità non definitivamente accertata è di appena 5.000 euro, la norma è foriera di conseguenze non in linea con altre disposizioni dell'ordinamento ed eccessivamente penalizzanti: si pensi all'impresa che commetta un mero errore formale di 5.001 euro e riceva una comunicazione da artt. 36-bis o 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973, perdendo la possibilità di partecipare alla gara pubblica.

L'esclusione in parola pare, poi, ribaltare il principio costituzionale di innocenza fino alla conclusione del giudizio.

Inoltre, la stessa è idonea a generare diverse conseguenze negative: i) un aumento delle richieste di sospensione degli atti impositivi (sia in via amministrativa che giudiziale) con conseguente appesantimento dell'attività delle Commissioni Tributarie; ii) probabili strascichi di natura risarcitoria nei confronti dell'Amministrazione in tutti i casi in cui, all'esito del successivo giudizio, questa dovesse risultare poi soccombente, con conseguente ingolfamento della magistratura civile e, potenzialmente, anche di quella contabile; iii) un aumento del contenzioso amministrativo in materia di appalti (per la legittimità dell'avvenuta esclusione o mancata esclusione di un partecipante).

## 6.6. LA RIFORMA DEL SISTEMA DI RISCOSSIONE

Nell'ambito del sistema di riscossione, attualmente si distingue tra:

- **Ritenuta diretta:** che è operata dalle Amministrazioni pubbliche. Si definiscono dirette in quanto operate dallo stesso creditore alla fonte (es. dipendenti pubblici). Sono eseguite a titolo d'acconto o a titolo di imposta. Sono state definite come una sorta di compensazione tra l'obbligazione di imposta ed il credito del contribuente.
- **Versamenti diretti.** Si tratta di una forma di versamento anticipata da parte del contribuente, relativa alla autonoma liquidazione delle somme da versare (*cd. autoliquidazione*). Viene definita diretta per differenziarla dalla riscossione a mezzo ruolo. Le imposte su redditi ed Iva sono imposte periodiche, tuttavia la riscossione avviene già nel periodo d'imposta. Ad ogni periodo di imposta corrisponde una obbligazione tributaria.
- **Iscrizione a ruolo.** Si tratta del procedimento in forza del quale l'ente impositore, in forza del titolo esecutivo in suo possesso (ad esempio avviso di accertamento) iscrive a ruolo la pretesa.
- **Avvisi di accertamento esecutivi.**

Premessa la situazione attuale, al fine del riordino del sistema, appare necessario operare una preventiva maggiore differenziazione delle attività e dei processi che regolano ognuno dei sistemi sopraindicati.

Si ritiene indispensabile, quindi, un riordino dei testi legislativi che regolano i vari aspetti e momenti della riscossione, definendo, in maniera puntuale, quelli che attengono alla riscossione volontaria e quelli che si riferiscono, viceversa, a quella a mezzo ruolo e coattiva. Si riterrebbe dunque appropriato racchiudere le norme attuali in un unico testo, sopperendo, in tal modo, alla attuale mancanza di sistematicità.



Sempre da un punto di vista di inquadramento generale, si suggeriscono maggiori forme di dialogo tra cittadino ed ente impositore, concedendo forme di recupero del credito maggiormente elastiche e diluite nel tempo, che rendano allo stesso più facile la contribuzione. In tal modo, sarebbe altresì possibile evitare continui interventi legislativi, tesi alla rimessione in termini, che minano la certezza del diritto.

Con particolare riferimento agli **aspetti precedenti alla iscrizione a ruolo**, appare opportuno concedere ai contribuenti una maggiore elasticità negli istituti, sia da un punto di vista qualitativo che quantitativo. Si pensi, per esempio, agli avvisi bonari ed al termine di pagamento rateizzato degli stessi. Allo stato, appare troppo rigido il sistema in vigore, che non permette una tolleranza nel caso di mancato pagamento di una o più rate del piano concesso (Il pagamento della rata nel termine di scadenza di quella successiva appare troppo rigido).

Nell'ambito del sistema **di riscossione a mezzo ruolo**, si suggerisce una qualificazione legislativa del ruolo come titolo esecutivo autoprodotta, espressamente equiparabile agli altri titoli esecutivi previsti nel nostro ordinamento.

In tema di **notifica** degli atti dell'Agente della riscossione - quali cartelle, intimazioni, avvisi - occorrono delle norme di maggiore chiarezza ed uniformità che prediligano le nuove forme digitali di comunicazione digitale, al fine sia di una riduzione dei costi per l'Amministrazione, che di maggiore certezza di ricezione per il contribuente (si pensi alla possibilità di estendere la notifica a mezzo PEC anche a soggetti e categorie oggi escluse o comunque dando prevalenza al domicilio fiscale).

Sempre in tema di **cartelle** di pagamento, appare necessario **concedere la possibilità di poter rateizzare gli importi in essa contenuti**, dal momento di notifica della stessa. Si potrebbero altresì prevedere delle soglie di rateazione, dettate dall'importo portato dalla cartella.

Nell'ambito del vero e proprio istituto della **rateazione** (art 19, d.P.R. n. 602/73) anche in questo caso sarebbe auspicabile estendere tale procedimento con minori limitazioni e più facilitazioni di accesso, al fine di far sì che lo stesso sia uno strumento veramente attuabile.

\*\*\*

Con l'auspicio di aver fornito un contributo utile per l'ulteriore *iter* delle proposte in commento, resto a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Roma, 2 febbraio 2021

**Prof. Avv. Maurizio Leo**

