

PROF. AVV. GIUSEPPE MELIS
PROFESSORE ORDINARIO DI DIRITTO TRIBUTARIO
NEL DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA
DELLA LUISS GUIDO CARLI DI ROMA
AVVOCATO CASSAZIONISTA – DOTTORE COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE
00197 ROMA – VIA DI SAN VALENTINO, 21
gmelis@luiss.it – giuseppe-melis@legalmail.it

Roma, 16 novembre 2021

Al Chiarissimo

Presidente della VI Commissione Finanze

della Camera dei Deputati

On.le Luigi Marattin

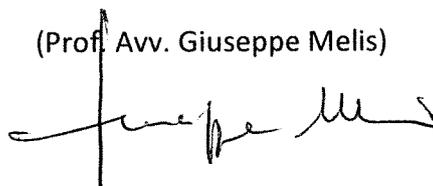
Oggetto: Contributo scritto sul disegno di legge di delega sulla riforma fiscale (C. 3343)

Chiarissimo Presidente,

nel fare seguito alla Sua assai apprezzata richiesta di una memoria scritta sul disegno di legge di delega della Riforma fiscale, Le trasmetto, a seguire, le mie osservazioni.

Nel ringraziarLa ancora una volta della Sua considerazione, Le porgo i più cordiali saluti

(Prof. Avv. Giuseppe Melis)



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

SEZIONE 1 (breve valutazione e eventuali suggerimenti su come modificare o ampliare il criterio di delega)

Art. 1 (Principi e criteri direttivi generali)

1.1. L'art. 1 del ddl delega di riforma tributaria intende attribuire alla riforma medesima obiettivi di incentivazione del sistema economico e di semplificazione del sistema tributario, mantenendo una progressività del sistema nel suo complesso e contrastando evasione ed elusione.

In questa prospettiva, il comma 1 richiama espressamente ("in particolare"), tra i principi costituzionali nel cui rispetto i decreti legislativi delegati dovranno essere adottati, soltanto gli artt. 3 e 53 Cost.

Tuttavia, guardando ai principi e criteri direttivi della delega e alle materie che ne formano oggetto, emerge come molti di essi rispondano *esclusivamente* o comunque *anche* all'art. 41 Cost.: lo stimolo della crescita economica (art. 1, co. 1, lett. a), la razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario (art. 1, co. 1, lett. b), la riduzione degli adempimenti amministrativi a carico delle imprese (art. 3, co. 1, lett. b), la limitazione delle distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale (art. 3, co. 1, lett. d), la stessa "codificazione" volta a garantire la certezza dei rapporti giuridici e la chiarezza del diritto nel sistema tributario (art. 9, co. 1).

Pertanto, anche per dare un segnale politico di "svolta", andrebbe seriamente valutato l'inserimento anche dell'art. 41 Cost. tra i principi costituzionali "in particolare" ispiratori della Riforma, e ciò anche nell'ottica di superare una visione del Paese Italia, purtroppo ancora largamente prevalente a livello internazionale e confermata dalle classifiche internazionali, quale scarsamente favorevole alla libertà d'impresa in virtù di una

eccessiva pressione fiscale, di adempimenti anch'essi eccessivi e di una generale mancanza di certezza del diritto ⁽¹⁾.

Infine, facendo riferimento la rubrica dell'art. 1 anche alla "procedura" e tenuto conto che si parla di razionalizzazione e semplificazione del sistema, andrebbe richiamato anche l'art. 97 Cost., essendo la razionalizzazione dell'apparato amministrativo (la sua efficienza, appunto) funzionale anche all'obiettivo del contrasto ad evasione ed elusione.

*

Art. 2 (Imposte sul reddito)

2.1. La disposizione tiene conto di buona parte delle questioni di *design* dell'Irpef emerse nel corso delle audizioni, fornendo, a giudizio di chi scrive, scelte in termini di obiettivi largamente condivisibili (ad es., abbandono del modello *comprehensive income tax* a favore di un modello duale "puro"; riduzione delle aliquote medie effettive; attenzione ai giovani e ai secondi percettori di reddito anche nella prospettiva della partecipazione al mercato del lavoro; intervento sull'andamento "erratico" delle aliquote marginali effettive; riordino di deduzioni e detrazioni sulla base della loro finalità e degli effetti su equità ed efficienza dell'imposta; armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio (finanziario), ecc.), anche se non sempre accompagnate da opportune scelte di "dettaglio".

Si formulano al riguardo due osservazioni generali.

2.2. In primo luogo, per quanto attiene all'**armonizzazione delle aliquote sui redditi derivanti da attività finanziarie e da attività immobiliari**, prevista dall'art. 2, co. 1, lett. a), n. 1, essa non appare del tutto corretta sul piano teorico.

Non va infatti dimenticato che sia sull'una che sull'altra gravano imposizioni di carattere patrimoniale e che, dovendosi considerare l'imposta patrimoniale un'imposta sui *redditi*

⁽¹⁾ Per tutti, si v. il Documento di ricerca CNDCEC-FNC (a cura di T. Di Nardo), *Analisi della pressione fiscale in Italia, in Europa e nel mondo. Struttura ed evoluzione dei principali indicatori di politica fiscale*, ottobre 2020, che rileva che nel 2018 il c.d. "Paying Taxes Score" vedeva collocata l'Italia al 128° posto su 189 Paesi esaminati.

che derivano da quel patrimonio, deve essere necessariamente considerato l'effetto *complessivo* di imposizione reddituale e patrimoniale.

Attualmente, l'imposizione patrimoniale pesa soprattutto sul patrimonio immobiliare, anche se va rilevato che anche l'imposizione patrimoniale finanziaria può risultare particolarmente gravosa su livelli di redditività degli investimenti bassi (come accade nel mercato obbligazionario).

Così stando le cose, le aliquote proporzionali sui redditi derivanti da cespiti immobiliari dovrebbero strutturalmente collocarsi ad un livello inferiore rispetto a quelle applicate ai redditi di natura finanziaria, oltre a dover tenere conto di casi particolari (ad es., locazioni a canoni concordati) che ben potrebbero giustificare un'aliquota agevolata in funzione della finalità extrafiscale perseguita.

In ogni caso, è apprezzabile che, sul piano sistematico, il riferimento generalizzato all'applicazione dell'aliquota proporzionale consenta una estensione della cedolare secca anche al settore non abitativo come avvenuto per il solo periodo di imposta 2019, anche se il vincolo di risorse previsto dal successivo comma 3 non lascia ben sperare al riguardo.

2.3. In secondo luogo, con riferimento all'**intervento in tema di tassazione del risparmio**, si invita a procedere alla "armonizzazione" dei regimi esistenti, ma si tratta di un criterio privo di sufficiente determinatezza in quanto, attualmente, si possono individuare molteplici regimi di tassazione del risparmio e la norma non individua, fra di essi, quelli che dovrebbero funzionare da modello per siffatta "armonizzazione".

Infatti, sulla base della legislazione vigente, il risparmio finanziario (redditi di capitale e redditi diversi):

- è oggetto di dichiarazione da parte del contribuente o è soggetto a regimi di tassazione sostitutiva applicati dagli intermediari che intervengono nella riscossione;
- è tassato per cassa o per competenza;
- non consente, ad eccezione che nel c.d. regime del risparmio gestito, forme di compensazione tra redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria;

- è oggetto di determinazione su base netta solo per i redditi diversi di natura finanziaria, mentre è oggetto di determinazione su base lorda per i redditi di capitale.

Ebbene, tra questi “meccanismi”, si ritiene debbano essere privilegiati i seguenti:

- la tassazione per il tramite degli intermediari che intervengono nella riscossione, in un’ottica di semplificazione e riduzione degli adempimenti;
- la tassazione per cassa, in quanto più conforme al principio di capacità contributiva e al suo corollario della effettività;
- la possibilità di compensare tra loro senza limiti redditi di capitale e diversi di natura finanziaria, stante la sostanziale omogeneità tra le due tipologie di redditi;
- la tassazione su base netta, in quanto più conforme al principio di capacità contributiva.

Occorrerebbe, pertanto, riformulare il criterio di delega, invitando il Governo ad adottare, con riguardo all’armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio finanziario, un unico regime di tassazione per cassa, su base netta con possibilità di compensazione tra risultati positivi e negativi e che preveda il coinvolgimento degli intermediari finanziari al fine di contenere gli spazi di evasione ed elusione dell’imposta.

*

Art. 3 (Revisione IRES e tassazione del reddito di impresa)

3.1. Sul reddito di impresa, al di là del giusto coordinamento con la tassazione “duale”, la delega non appare innanzitutto chiara quanto ai suoi reali obiettivi.

Da un lato, infatti, si immagina un intervento sulla determinazione della base imponibile che possa, in qualche modo, ridurre lo “scarto” tra regole civilistiche e fiscali (“rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali, con particolare attenzione alla disciplina degli ammortamenti”), facendo così pensare ad una convergenza verso il c.d. “binario unico”; dall’altro, si auspica una “revisione della disciplina delle variazioni in aumento e in diminuzione apportate all’utile o alla perdita risultante dal conto economico, anche allineando tendenzialmente tale disciplina a

quella vigente nei principali Paesi europei”, che, al contrario, parrebbe confermare la c.d. “derivazione parziale” attualmente esistente.

In altri termini, “avvicinamento” sì, ma pur sempre nell’ambito della c.d. “derivazione parziale”, senza muovere verso un “binario unico”, né superare l’attuale situazione di “caos” in materia di determinazione del reddito di impresa, in cui, come noto, non solo permane una “non neutralità” tra i soggetti IAS e quei soggetti non IAS oggetto dell’applicazione del principio di derivazione rafforzata – attesa la non piena identità di contenuto tra i principi contabili internazionali e nazionali – ma cui si aggiunge quella tra le imprese soggette al principio di derivazione “rafforzata” e quelle soggette al principio di derivazione “semplice” e, nell’ambito di queste ultime, tra quelle tenute all’applicazione dei principi OIC e quelle che non vi sono tenute. In altri termini, attualmente la determinazione del reddito di impresa è funzione dei principi contabili adottati, talvolta (per gli IAS) per opzione, delle dimensioni dell’impresa e della sua natura giuridica. Senza considerare i regimi forfetari, quelli misti cassa-competenza e quello previsto per le società agricole.

Occorre, dunque, una scelta più chiara riguardo agli obiettivi che si intende perseguire.

3.2. Inoltre, il riferimento alle “variazioni in aumento e in diminuzione” appare riduttivo sotto il profilo letterale, posto che il riferimento alla disciplina adottata in altri ordinamenti dovrebbe condurre, quanto meno, ad intervenire:

- a) sulle attuali limitazioni al riporto delle perdite, assai più restrittive in Italia rispetto agli altri Paesi (si pensi al riporto all’indietro delle perdite);
- b) sulle attuali limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi, per i quali l’Italia ha implementato la disciplina unionale della direttiva ATAD nel modo più restrittivo possibile (ad esempio, il legislatore italiano non ha previsto, a differenza di quanto avvenuto in altri Paesi UE, la possibilità di dedurre gli oneri finanziari fino alla soglia di euro 3 milioni, indipendentemente dalla capienza o meno del c.d. “ROL”²);

(²) Tale facoltà è prevista dall’articolo 4, paragrafo 3, lettera a) della direttiva ATAD.

- c) sull'attuale disciplina sulle società di comodo, definitivamente abrogandola, posto che essa, oltre ad avere una natura "ibrida" e mai davvero chiarita, presenta ormai coefficienti di redditività "lunari", anche alla luce della attuale crisi delle locazioni ad uso non abitativo, ma soprattutto è inutile, essendo ormai l'intestazione societaria di beni "meramente patrimoniali" già sufficientemente contrastata attraverso l'indeducibilità di ogni costo di produzione, l'indetraibilità dell'IVA (e finanche, in taluni casi, la negazione della soggettività IVA) e la tassazione quale "reddito diverso" dell'utilità ritrattane dai soci in eccesso a quanto da essi specificamente versato;
- d) sulla disciplina degli incentivi sostanziali, stabili e strutturali, agli investimenti produttivi, all'innovazione e, in particolare, a quelli per la *green economy* e per la transizione digitale, all'innovazione e alla crescita dimensionale delle imprese (realizzata per mezzo di aggregazioni o relazioni di rete), tramite crediti d'imposta, tramite altri meccanismi di detassazione ed anche tramite la revisione delle aliquote di ammortamento (sovente anacronistiche).

Si tratta, all'evidenza, di interventi che non riguardano soltanto la disciplina delle "variazioni in aumento e in diminuzione", bensì anche la determinazione del reddito di impresa in generale e la disciplina dei crediti di imposta.

3.3. Infine, la delega punta alla tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese per quanto attiene alla scelta delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale.

Il pensiero corre, immediatamente, all'IRI, forma di tassazione "a doppia aliquota" sul reddito prelevato e non prelevato di imprenditori individuali, società di persone e srl a ristretta base proprietaria quale alternativa alla c.d. "trasparenza fiscale" (art. 9, L. n. 388/2000; art. 1, commi da 40 a 42, L. n. 244/2007; art. 11 del disegno di legge delega n. 5291 presentato il 15 giugno 2012; art. 1, co. 547, L. n. 232/2016; ecc.).

Se così è, tanto varrebbe allora esplicitarlo nella delega – ad esempio, sul modello della formulazione contenuta nell'art. 11, co. 1, lett. a), L. delega n. 23/2014 – fermo restando che occorre essere consapevoli che, in ogni caso, tutto si giocherà sul piano

dell'attuazione concreta sul quale, nel passato, si sono registrate questioni di rilevante complessità tecnica, una tra tutte l'accurato monitoraggio dei flussi reddituali e finanziari tra impresa e individuo, e, in particolare, della stratificazione dei prelievi.

3.4. Del pari, la disciplina del reddito d'impresa dovrebbe tener conto delle attività che vengono svolte in via individuale sul web e/o nell'economia della condivisione (c.d. "sharing economy") o per finalità sociali (imprese sociali, ETS).

Si potrebbero introdurre e/o mantenere limiti "soglia" del reddito imprenditoriale da assoggettare ad imposta (proporzionale) da tassare con aliquote differenziate (e ridotte) per perseguire finalità extrafiscali nel sostenere determinate attività sociali e/o per tassare, in maniera proporzionata, i redditi realizzati in via abituale dalle fasce più deboli di contribuenti (contribuenti "minimi") senza dover ricorrere a criteri di "massimizzazione" astratti legati (unicamente) al limite "soglia" dei ricavi prodotti nell'anno precedente, facilmente aggirabili con finalità evasive (come avviene nell'attuale "flat tax").

3.5. Sotto diverso profilo, va rilevato che in aggiunta al reddito di impresa anche la disciplina dei redditi di lavoro autonomo meriterebbe un intervento *ad hoc*.

È noto che la disciplina dei compensi imponibili e dei costi deducibili ha formato oggetto di un significativo ampliamento per effetto del d.l. n. 223/2006 e della L. n. 344/2006, che hanno avviato una discreta omologazione delle modalità di determinazione del reddito di lavoro autonomo rispetto a quelle concernenti il reddito di impresa.

Tale omologazione, se certamente non può essere "completa" per via delle innegabili differenze sussistenti tra le due categorie reddituali, richiederebbe tuttavia qualche ulteriore passo in avanti, soprattutto per quanto attiene al regime fiscale degli immobili utilizzati dai professionisti.

Come noto, infatti, l'attuale disciplina non ammette in deduzione le quote di ammortamento relative agli immobili.

Nel caso di acquisto in *leasing*, dal 1° gennaio 2014 è invece possibile anche la deduzione dei canoni per l'acquisto di beni immobili ad uso non promiscuo, il cui periodo di

ammortamento non può tuttavia essere inferiore a dodici anni, quale che sia la durata del contratto (l'art. 1, co. 335, L. n. 296/2006 ne aveva limitato la deducibilità ai soli contratti stipulati nel periodo 2007-2009).

È poi dubbio se possa dedursi il 50% dei canoni di *leasing* nel caso di beni immobili ad uso promiscuo, mentre è sicuramente confermata l'indeducibilità delle quote di ammortamento dei beni immobili acquistati, determinando così una disparità di trattamento a seconda delle modalità di acquisizione del bene, che, in linea di principio, dovrebbero essere equivalenti quanto a trattamento (Ris. Ag. Entrate n. 19/E e n. 69/E del 2004).

Non è inoltre chiaro se, una volta riscattati i beni immobili già in *leasing*, l'eventuale plusvalenza sia imponibile solo quale reddito diverso, e pertanto solo in caso di possesso infraquinquennale, o direttamente quale lavoro autonomo e pertanto senza limiti temporali.

Si tratta, come si vede, di una disciplina incoerente ed incompleta, che richiede anch'essa un urgente intervento.

Altri ambiti di intervento urgente sul reddito di lavoro autonomo riguardano le c.d. "operazioni straordinarie" delle attività professionali e il regime fiscale delle c.d. STP (società tra professionisti), ingiustamente penalizzate dalla prevalenza della tassazione sulla base della "forma" assunta rispetto al contenuto intrinsecamente professionale dell'attività svolta.

*

Art. 4 (IVA e altre imposte indirette)

4.1. Attraverso quanto disposto alla lettera a) dell'art. 4, co. 1, il legislatore delegante intende, da un lato, affrontare la nota questione dei quattro livelli di aliquota del 22, 10, 5 e 4 per cento declinati su centinaia di basi imponibili diverse (cfr. Tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/1972), da cui deriva l'evasione c.d. "da aliquota"; e, dall'altro, intervenire sulla semplificazione della gestione ed applicazione dell'imposta.

Sotto questo profilo, si tratta di un intervento che coglie sicuramente una delle maggiori criticità dell'attuale disciplina.

4.2. Va peraltro rilevato che l'attuale disciplina nazionale, il cui testo è sostanzialmente risalente alle ultime modifiche attuate con il d.lgs. n. 313/1997 (in attuazione della delega di cui alla L. n. 662/1996), si mostra, talvolta, non più "in linea" con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, anche come recepita dalla Corte di cassazione, al punto che il "testo" di determinate previsioni del d.p.r. n. 633/1972 risulta ormai "fuorviante" rispetto al loro "reale" contenuto quale frutto dell'elaborazione giurisprudenziale medesima.

Andrebbe pertanto introdotto un nuovo criterio di delega relativo all'allineamento dell'attuale disciplina del d.p.r. n. 633/1972 ai principi elaborati dalla medesima Corte di Giustizia.

*

Art. 5 (Irap)

5.1. Il superamento dell'IRAP, oltre ad essere in linea con l'esigenza di semplificare il sistema tributario, è da valutarsi positivamente anche alla luce dell'accordo raggiunto in occasione del G20 sulla "*global minimum tax*" del 15%, in quanto la sua abrogazione facilita senza dubbio la verifica del rispetto del livello minimo di tassazione in base ai parametri fissati nell'accordo.

Anche se per l'attuazione dei principi direttivi il Legislatore delegato potrà agire sia sull'aliquota che sulla base imponibile, dall'analisi del Disegno di legge di Bilancio per il 2022 risulta che in tale prima fase quest'ultimo abbia deciso di optare esclusivamente per la riduzione dell'aliquota.

Al fine di evitare impatti negativi sui bilanci delle imprese che iscrivono nel proprio attivo le c.d. DTA (attività per imposte anticipate), una revisione della modalità di riduzione del peso del tributo regionale sui contribuenti che preveda la riduzione della base imponibile in luogo dell'aliquota sarebbe sicuramente auspicabile.

*

Art. 6 (catasto)

6.1. Riguardo alla riforma del catasto, il disegno di legge delega contiene un testo piuttosto “asciutto”, da un lato finalizzato a far emergere situazioni di natura per lo più evasiva, dall’altro volto a ribadire il “doppio binario” reddituale-patrimoniale (e non una situazione di “consequenzialità” tra l’uno e l’altro, come avviene nel sistema attuale con riferimento ai valori riferiti al biennio 1988/1989), con necessità di tenere conto sia dei successivi mutamenti delle condizioni di mercato, sia delle specificità in termini di oneri manutentivi e vincoli legislativi propri dei beni storico-artistici.

Si formulano, al riguardo, due osservazioni.

6.2. Sotto un primo profilo, ci si potrebbe effettivamente domandare se non si rendano necessarie ulteriori “specificazioni” per rendere la delega sufficientemente “precisa”.

È sufficiente guardare alla “dettagliatissima” disciplina contenuta nell’art. 2, della legge delega n. 23/2014, cui per brevità si rinvia.

6.3. Sotto un secondo profilo, si è osservato in dottrina come *«nonostante i tanti tentativi (da ultima la legge delega di riforma del sistema fiscale 11 marzo 2014, n. 23, rimasta inattuata), non abbiamo nemmeno immesso nella nuova regolamentazione del catasto quegli strumenti di funzionalizzazione che consentano di tener conto per esempio della variante della sostenibilità, della tutela del paesaggio, del consumo di suolo, guardando ad un catasto moderno, sostenibile, legato anche ai processi di sviluppo»* ⁽³⁾.

Va dunque rilevata la necessità di muovere da un catasto con finalità solo fiscali ad uno di tipo funzionale orientato pure al perseguimento di finalità extrafiscali, anche collegando le politiche di incentivazione a modelli virtuosi di gestione del territorio e del paesaggio e di sviluppo delle c.d. “smart cities” e *«mettendo in moto il settore immobiliare nel giusto equilibrio tra sviluppo economico e sostenibilità ambientale»* ⁽⁴⁾.

⁽³⁾ A. URICCHIO, *La riforma dei tributi comunali*, in AA.VV. (a cura di A. URICCHIO, M. AULENTA, P. GALEONE E A. FERRI), *I tributi comunali dentro e oltre la crisi*, t. I, Bari, 2021, p. 55.

⁽⁴⁾ A. URICCHIO, *La riforma dei tributi comunali*, cit., p. 57-58.

In tale prospettiva, la riforma del catasto deve rappresentare l'occasione anche per acquisire queste ulteriori informazioni, in specie relative alla classe energetica e sismica, e ciò sia per avere una fotografia aggiornata dello stato di avanzamento del processo di adeguamento, sia, in un'ottica squisitamente extrafiscale, per calibrare in modo appropriato trattamenti agevolativi, incidenti sulla rendita catastale e sui conseguenti valori imponibili delle imposte che sulla rendita si fondano, per tutti quei fabbricati che contribuiscono a ridurre, se non ad azzerare, le c.d. "esternalità negative".

Del resto, si tratta di ipotesi già contemplata dalla citata ipotesi di riforma contenuta all'art. 2 della legge delega n. 23/2014 in materia di catasto, la quale autorizzava il legislatore, nell'ambito dei decreti attuativi del nuovo catasto, anche a «p) prevedere un regime fiscale agevolato che incentivi la realizzazione di opere di adeguamento degli immobili alla normativa in materia di sicurezza e di riqualificazione energetica e architettonica».

Da questo punto di vista non si tratterebbe di nulla di particolarmente innovativo, se non nell'inserirsi siffatto trattamento agevolativo in un momento storico in cui la finalità extrafiscale cui esso è preposto trova il suo massimo fondamento e consenso internazionale di sempre.

*

Art. 7 (Fiscalità locale)

7.1. Con specifico riferimento a quanto previsto al comma 2, la delega formula sostanzialmente l'ipotesi, sostenuta anche in dottrina ⁽⁵⁾, di interpretare in una nuova prospettiva la separazione delle fonti tra i tributi erariali e quelli locali, attribuendo tutta la tassazione sul patrimonio immobiliare ai Comuni, ivi compreso quello destinato ad uso produttivo.

⁽⁵⁾ N. FORTUNATO, *L'evoluzione storica del prelievo impositivo locale*, in AA.VV. (a cura di A. URICCHIO, M. AULENTA, P. GALEONE E A. FERRI), cit., p. 89 ss.

Con la differenza che, mentre in dottrina si ipotizza di eliminare *tout court* le addizionali Irpef e lasciare alla potestà statale il dominio delle politiche distributive, qui si ipotizza solo di attribuire la facoltà di sostituire l'addizionale con una sovrainposta.

Si tratta di un tema assai importante che coinvolge, per un verso, la questione, ormai più "politica" che tecnica, della tassazione patrimoniale della prima abitazione, sulla quale la delega non interviene; e, per altro verso, la considerazione dell'ulteriore profilo della c.d. "unica tasca" del singolo soggetto passivo.

A tale ultimo riguardo, va infatti ricordato come l'art. 28, co. 2, lett. b), L. n. 42/2009 imponesse al legislatore delegato in materia di federalismo fiscale il compito di individuare meccanismi idonei ad assicurare «*La determinazione periodica del limite massimo della pressione fiscale nonché del suo riparto tra i diversi livelli di governo*».

Disposizione, questa, rimasta tuttavia inattuata, con il rischio di vedere il prelievo giungere a livelli persino confiscatori, «*proprio per il sovrapporsi di imposizioni di più soggetti attivi, su fatti imponibili identici o simili, o su fatti diversi, ma tutti impattanti sull'unico saldo numerario attivo del contribuente*» ⁽⁶⁾.

Va al riguardo rilevato che la necessaria considerazione degli effetti complessivi dell'imposizione patrimoniale e reddituale ai fini della determinazione del carico massimo sopportabile in relazione ad un cespite – nel senso che per effetto del concorso di imposte di diversa natura non si dovrebbe superare una "quota" del reddito complessivo del soggetto – è stata affermata, oltre che dalla migliore e prevalente dottrina che storicamente si è occupata della tassazione patrimoniale ⁽⁷⁾, intesa come tassazione sul reddito che discende dal patrimonio, anche dalla giurisprudenza della Corte costituzionale tedesca, la quale, sebbene non abbia inteso fissare un limite

⁽⁶⁾ M. AULENTA, *L'intermediazione dei bilanci pubblici, tra tributi e spesa pubblica*, in AA.VV. (a cura di A. URICCHIO, M. AULENTA, P. GALEONE E A. FERRI), cit., II, p. 19.

⁽⁷⁾ C. COSCIANI, *L'imposta ordinaria sul patrimonio nella teoria finanziaria*, Urbino, 1940, p. 122; G. DALLERA, voce *Patrimonio (imposta sul)*, in *Dig. Comm.*, vol. X, Torino, 1994, p. 490; G. STAMMATI, voce *Patrimonio (imposta ordinaria sul)*, in *Nss. Dig.*, vol. XII, Torino 1965, p. 646; M.S. KNOLL, *Of Fruit and Trees: The Relationship Between Income and Wealth Taxes*, 53 *Tax L. Rev.*, 2000, p. 587 ss.; E. MORSELLI, *Le imposte in Italia*, VIII ed., Padova, 1965, p. 114; L. EINAUDI, *Principii di scienza delle finanze*, Torino, 1932, p. 176; A. DE VITI DE MARCO, *Principii di economia finanziaria*, Torino, 1939, p. 184; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938, p. 227.

quantitativo massimo all'imposizione tributaria, assume in ogni caso tale "concorso" quale parametro per la valutazione della ragionevolezza dell'imposizione ⁽⁸⁾.

Ebbene, questo è esattamente quanto si sta attualmente verificando in Italia relativamente alla tassazione degli immobili, soggetti, dopo gli interventi normativi del 2011, ad un prelievo estremamente elevato per effetto del "cumulo" tra imposizione reddituale e patrimoniale, cui soltanto la cedolare secca, ove applicabile, apporta un sollievo.

Pertanto, anche alla luce del sistema "duale" prefigurato nella Legge delega, l'ipotesi di concentrare la tassazione immobiliare a 360° su di un unico soggetto attivo appare tutt'altro che peregrina, perché consentirebbe anche di far finalmente emergere appieno quella ineludibile correlazione tra tassazione reddituale e tassazione patrimoniale che rappresenta la base di qualsiasi corretta valutazione della reale capacità contributiva riconducibile ai cespiti immobiliari.

Potrebbe dunque integrarsi il criterio della delega prevedendo una integrale devoluzione della fiscalità immobiliare, aggiungendo un criterio che faccia riferimento ad un *"limite massimo della pressione fiscale sugli immobili derivante dalla sovrapposizione tra imposte patrimoniali e reddituali non superiore al 50% del reddito"*.

7.2. Il disegno di legge delega dovrebbe inoltre prevedere manovre di coordinamento della TARI, dopo l'emanazione del d.lgs 116/2020 (entrato in vigore 1.1.2021), con le altre entrate degli enti locali in attuazione del federalismo fiscale, nell'ottica di calibrare il peso complessivo dell'imposizione diretta e locale sui contribuenti (soprattutto delle utenze non domestiche).

⁽⁸⁾ Ci si riferisce alla nota pronuncia del 1995 (c.d. *Halbteilungsgrundsatz* – BVerfGE 93, 121) che aveva ritenuto inammissibile, per violazione del diritto di proprietà, un'imposizione complessiva sui redditi di un imprenditore superiore al 50%, e alla successiva sentenza (BVerfGE, 2° Senato, 18-1-2006 - 2 BvR 2194/99), che, traendo argomento dall'art. 14, 2° co. della Costituzione tedesca – secondo cui *«la proprietà deve servire anche al bene comune»* – ha precisato che la sentenza del 1995 non andava letta nel senso che esiste un tetto massimo alla tassazione a difesa dell'economia privata e, in particolare, dei diritti proprietari, intendendo essa solo «gettare le basi per un giudizio di ragionevolezza circa la tassazione medesima». Altrettanto dicasi per l'*Impôt sur la fortune* francese in cui, con alterne vicende, furono posti limiti superiori al livello complessivo del prelievo fiscale, inclusa la ISF, in modo che non eccedesse una percentuale (da ultimo, la metà) del reddito imponibile.

La nuova definizione di rifiuto urbano (con soppressione della categoria di rifiuti assimilati ed assimilabili) dopo il d.lgs. 116/2020 stravolge, invero, i meccanismi di calcolo della Tari per effetto del metodo tariffario a “costi standard di efficienza” del servizio di smaltimento rifiuti che, nelle previsioni, dovrebbe superare il punto critico della TARI ordinaria (o puntuale) ovvero quello che fa dipendere la misura del prelievo dalla “discrezionalità” tecnica e capacità finanziaria dei diversi Comuni. Sono emerse ad oggi, per questo motivo, ingiustificabili diseguaglianze tra utenze identiche (soprattutto le non domestiche) chiamate a corrispondere in un dato Comune, a parità di produzione di rifiuti, una TARI doppia, tripla o quadrupla di quella imposta da altro Comune limitrofo. Tuttavia le criticità dei Comuni in situazione di dissesto o pre-dissesto così come di quelli in cui il PEF ed il bilancio di previsione non vengono approvati nei tempi assegnati, e l’altissima percentuale di mancata riscossione dei tributi locali, determina l’impossibilità di manovre di bilancio “inclusive/sociali” che autorizzino la copertura di riduzioni/agevolazioni funzionali all’applicazione del nuovo metodo, ed aumento in modo iniquo e non proporzionato, il peso dei tributi locali con dirimpenti conseguenze in termini di legittimità dei Regolamenti e delibere tariffarie e principio della giusta imposizione ⁽⁹⁾.

*

Art. 8 (Riscossione)

8.1. Il criterio di delega risulta correttamente delineato.

La scelta di procedere alla c.d. “fiscalizzazione” degli oneri attualmente addebitati ai contribuenti mediante l’aggio di riscossione risulta coerente con la recente sentenza n. 120/2021 della Corte costituzionale, nonché con l’impostazione seguita dai maggiori Stati dell’area europea (Germania, Francia, Spagna e Regno Unito) ⁽¹⁰⁾.

*

⁽⁹⁾ Sul punto, P. COPPOLA, *La distanza tra utopia e realtà: il peso TARI per i contribuenti*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 febbraio 2021.

⁽¹⁰⁾ Cfr. AA.VV. (a cura di F. MARCHETTI, G. MELIS, A. PAPA MALATESTA), *La riscossione in Italia, Francia, Germania, Spagna, Francia e Regno Unito: un’analisi comparata*. ALTER EGO, 2015.

Art. 9 (codificazione)

9.1. Uno dei principali problemi della materia tributaria è la presenza di discipline distinte e differenziate a seconda delle fattispecie sostanziali, la quale ostacola l'elaborazione di principi unitari, l'individuazione di soluzioni per i casi non espressamente disciplinati, la comprensione delle norme e, più in generale, la certezza del diritto.

Si tratta di un modello risalente alla Riforma del 1971, fondato sulla varietà e sulla diversità dell'attuazione e dell'accertamento dei distinti tributi, cui le regole generali introdotte con lo Statuto dei diritti del contribuente non hanno posto rimedio alcuno.

Una soluzione non può tuttavia consistere nella mera "sommatoria" delle disposizioni esistenti, eventualmente al netto delle possibili "sovrapposizioni", ma deve essere il frutto di una profonda rielaborazione concettuale che muova dai principi comuni per elaborare una disciplina quanto più possibile unitaria che lasci spazio a soluzioni "singolari" solo laddove lo esiga irrimediabilmente la specificità della fattispecie impositiva interessata.

Il testo della delega, invece, parrebbe più orientato alla mera "unificazione" dei testi.

Si parla infatti di "organizzare le disposizioni per settori omogenei", già muovendo dal presupposto, che qui si vuole appunto negare, della c.d. "polisistematicità" del diritto tributario; oppure, di "coordinare il testo delle disposizioni legislative vigenti", apportando le modifiche opportune per "garantire o migliorare la coerenza giuridica, logica e sistematica della normativa", espressione di per sé assai debole; oppure ancora, di assicurare "l'unicità, la contestualità, la completezza, la chiarezza e la semplicità della disciplina relativa a ogni settore", che ancora una volta muove dalla "settorialità" del diritto tributario.

Occorre, dunque, una rilevante opera di integrazione della legge delega nella parte relativa alla codificazione, partendo dal testo più raffinato sinora elaborato, vale a dire dall'art. 2 della Proposta di disegno di legge approvato in via definitiva dall'Assemblea del CNEL nella seduta del 20 marzo 2013, alla cui istruttoria e redazione hanno partecipato, in un lavoro durato diversi anni sotto la presidenza del compianto prof.

Victor Uckmar, una cinquantina di professori di diritto tributario (compreso chi scrive), i quali, a loro volta, hanno già elaborato un ampio articolato attuativo che potrebbe costituire un'eccellente base di partenza per il futuro legislatore delegato.

* * *

SEZIONE 2 (Eventuale segnalazione di nuovi criteri di delega da inserire)
--

Art. 1

Non si rinviene la necessità di ulteriori criteri di delega, ma solo di riformulazione di quelli previsti nel disegno di legge alla luce di quanto rappresentato *supra* (specificando la riconducibilità, in particolare, anche all'art. 41 e all'art. 97 Cost.).

*

Art. 2

Non si rinviene la necessità di ulteriori criteri di delega, ma solo di riformulazione di quelli previsti nel disegno di legge alla luce di quanto rappresentato *supra* (previsione di un'aliquota proporzionale inferiore per i redditi immobiliari, ulteriormente agevolata nel caso di canoni concordati; previsione dei criteri cui la "armonizzazione" dei redditi derivanti dal risparmio finanziario si deve informare).

*

Art. 3

Per quanto riguarda il reddito di impresa, non si rinviene la necessità di ulteriori criteri di delega, ma solo di riformulazione di quanto previsto nel disegno di legge alla luce di quanto rappresentato *supra* (scelta più chiara del "modello" di determinazione del reddito di impresa che si intende adottare; in relazione al riferimento alla disciplina degli altri Paesi, estensione anche alla determinazione della base imponibile e ai crediti di imposta).

Un'integrazione dei criteri di delega dovrebbe avvenire, invece, per quanto attiene alla determinazione della base imponibile del reddito di lavoro autonomo in relazione agli aspetti segnalati *supra* (fiscalità dei beni immobili, operazioni straordinarie, STP).

*

Art. 4

Per quanto riguarda l'allineamento delle aliquote, nulla da osservare.

Un'integrazione dei criteri dovrebbe avvenire, invece, con riferimento all'attuale disciplina nazionale prevista dal d.p.r. n. 633/1972 che si mostra, come detto, talvolta non più "in linea" con la giurisprudenza della Corte di Giustizia, dovendosene prevedere un allineamento.

*

Art. 5

Al fine di evitare un deprezzamento delle DTA iscritte nei bilanci delle società, sarebbe auspicabile prevedere che il graduale superamento dell'Irap avvenga tramite interventi sulla base imponibile e non sull'aliquota.

*

Art. 6

Si rinviene la necessità sia di una riformulazione dei criteri di delega già previsti nel disegno di legge delega n. 23/2015 per meglio "dettagliarne" il contenuto, sia di aggiungere ulteriori criteri di delega finalizzati all'utilizzo anche in funzione "extrafiscale" del catasto (c.d. "catasto funzionale") in vista della futura concessione di trattamenti agevolativi a quegli immobili che concorrano a ridurre le c.d. "esternalità negative".

*

Art. 7

Con riferimento all'attribuzione di una quota più ampia della fiscalità immobiliare ai Comuni, si potrebbe attuare una scelta più coraggiosa di devoluzione ad essi di *tutta* la

fiscalità immobiliare, integrando inoltre la delega mediante la previsione di un *“limite massimo della pressione fiscale sugli immobili derivante dalla sovrapposizione tra imposte patrimoniali e reddituali non superiore al 50% del reddito”*.

Deve inoltre essere oggetto di considerazione la specifica questione della TARI sopra rilevata.

*

Art. 8

Si suggerisce di inserire espressamente un ulteriore criterio di delega relativo all'aggiornamento degli ammontari da rimborsare all'agente della riscossione per le spese relative alle procedure di recupero di cui al D.M. 21 novembre 2000; aggiornamento che – come si riconosce nell'art. 8 – sarebbe dovuto avvenire già in attuazione del d.lgs. n. 159/2015.

*

Art. 9

Si rinviene la necessità di rilevanti integrazioni ai criteri come prospettate nella sezione I, per le quali si allega per brevità il testo dell'art. 2 del Proposta del CNEL di disegno di legge delega relativo alla *“Razionalizzazione e codificazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento dei tributi”*.

* * *

SEZIONE 3 (Breve valutazione finale)

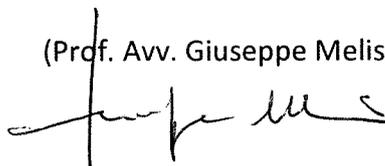
In conclusione, si ritiene che il disegno di legge delega debba ricevere un giudizio complessivamente positivo nella parte in cui individua ed affronta una serie di questioni *“strutturali”* del nostro ordinamento tributario e, pertanto, con un impatto potenziale assai rilevante per l'intero sistema-Paese.

Restano tuttavia le incognite derivanti dalla “genericità” che spesso la connota, tali da poter legittimare scelte finali che, ove non meglio indirizzate, potrebbero rivelarsi non idonee al raggiungimento degli obiettivi che la delega si propone, richiedendosi pertanto, in questa fase, uno sforzo di “concretizzazione” ulteriore dei relativi contenuti, oltre all’estensione dei criteri di delega ad alcuni aspetti “connessi” ulteriori rispetto a quelli sin qui considerati.

Infine, restano una serie di questioni che dovrebbero anch’esse essere affrontate nell’ottica della riforma: da un sistema dell’accertamento che non garantisce il contraddittorio (né nella forma, né nella sostanza) e in larga parte basato su presunzioni che non hanno ormai alcuna ragion d’essere, sino ad un sistema sanzionatorio che ha raggiunto ormai livelli assolutamente sproporzionati (sanzioni amministrative elevatissime, talvolta superiori al 300% del tributo; sanzioni penali recentemente inasprite ed oggetto di termini di prescrizione ormai lunghissimi; sequestri, nelle diverse forme; confisca, nelle diverse forme, adesso anche “per sproporzione”; sanzioni anche interdittive di cui al d.lgs. n. 231/2001), fungendo ormai da primario disincentivo, unitamente alla mancanza di certezza del diritto, alla localizzazione in Italia di investimenti da parte di investitori stranieri.

Mentre sul versante dell’accertamento si potrebbe direttamente intervenire in sede di “codificazione”, il sistema sanzionatorio dovrebbe invece essere destinatario di una norma di delega *ad hoc*.

(Prof. Avv. Giuseppe Melis)



CNEL
CONSIGLIO NAZIONALE DELL'ECONOMIA E DEL LAVORO

Delega legislativa al Governo della Repubblica per razionalizzare e codificare l'attuazione e l'accertamento dei tributi e per la revisione delle sanzioni amministrative e del processo tributario

disegno di legge

Assemblea
20 marzo 2013

INDICE

Iter del documento	pag.	ii
Schema di disegno di legge	pag.	1

Iter del documento

Il presente disegno di legge è predisposto dal CNEL in ottemperanza all'art. 99 della Costituzione della Repubblica Italiana e all'10 della legge n. 936/1986 recante "Norme sul Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro".

L'istruttoria del documento è stata curata dalla Commissione per la politica economica, le politiche europee e la competitività del sistema produttivo (I) nel corso delle riunioni del 10 gennaio 2013, 6 febbraio 2013, 6 marzo 2013, 11 marzo 2013.

Il disegno di legge è approvato in via definitiva dall'Assemblea del CNEL nella seduta del 20 marzo 2013.

Il relatore è il Cons. Costanzo Jannotti Pecci.

All'istruttoria del disegno di legge hanno collaborato a titolo non oneroso per il Cnel il seguenti Professori ed esperti di diritto tributario: Professori Andrea Amatucci, Franco Batistoni Ferrara, Mauro Beghin, Giuseppe Maria Cipolla, Andrea Colli Vignarelli, Alberto Comelli, Daria Coppa, Giuseppe Corasaniti, Adriano Di Pietro, Andrea Fedele, Piera Filippi, Guglielmo Frasoni, Gianfranco Gaffuri, Cesare Glendi, Agostino Ennio La Scala, Gianni Marongiu, Valeria Mastroiacovo Giuseppe Melis, Sebastiano Messina, Francesco Moschetti, Salvatore Muleo, Andrea Parlato, Leonardo Perrone, Raffaele Perrone Capano, Roberto Pignatone, Pasquale Pistone, Enrico Salvatore Sammartino, Roberto Schiavolin, Maria Vittoria Serranò, Giuliano Tabet, Thomas Tassani, Giuseppe Tinelli, Antonio Uricchio, Giuseppe Vanz, Marco Versiglioni, Victor Uckmar e dottori Riccardo Casadei, P. Cinquemani, Caterina Corrado Oliva, Paolo De' Capitani, Giovanni Moschetti e Carlo Soncini.

Il gruppo di Professori ed esperti di diritto tributario si è attivato ad iniziativa del Prof. Victor Uckmar e i sottogruppi di lavoro sono stati coordinati dai Professori Adriano Di Pietro, Andrea Fedele, Cesare Glendi e Guglielmo Frasoni.

Delega legislativa al Governo della Repubblica per razionalizzare e codificare l'attuazione e l'accertamento dei tributi e per la revisione delle sanzioni amministrative e del processo tributario

Articolo 1

(Delega al Governo per la razionalizzazione e uniformità del procedimento di attuazione e la revisione delle sanzioni amministrative e del processo)

Il Governo della Repubblica è delegato ad emanare entro sei mesi dall'entrata in vigore della presente legge uno o più decreti legislativi per la razionalizzazione e la codificazione dell'attuazione e dell'accertamento dei tributi; per la revisione delle sanzioni amministrative e del processo tributario secondo principi, i criteri direttivi e i tempi determinati dalla presente legge.

Articolo 2

(Razionalizzazione e codificazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento dei tributi)

Il Governo della Repubblica è delegato ad attuare, , con i decreti legislativi di cui all'art. 1, una complessiva razionalizzazione e codificazione della disciplina dell'attuazione e all'accertamento dei tributi realizzando un quadro unitario e organico di norme che stabilmente agevolino lo spontaneo assolvimento degli obblighi tributari e la collaborazione fra Amministrazione tributaria e contribuenti, nonché riducano i costi di adempimento per le imprese favorendone la produttività e incentivando gli investimenti in Italia secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- a) riorganizzazione sistematica delle vigenti discipline dell'attuazione delle singole imposte riguardanti: (i) le obbligazioni e gli obblighi non patrimoniali dei privati; (ii) la funzione amministrativa conoscitiva; (iii) gli interpelli; (iv) la funzione amministrativa di controllo e accertamento; (v) gli atti dell'amministrazione tributaria; (vi) il riesame e l'autotutela;
- b) adeguamento della disciplina dell'attuazione ai principi generali delle tradizioni giuridiche comuni degli Stati Membri dell'Unione europea, a quelli previsti nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, a quelli costituzionali d'imparzialità, buon andamento e proporzionalità e a quelli dello Statuto dei diritti del contribuente;
- c) semplificazione della disciplina dell'attuazione al fine di rendere più certi e omogenei l'applicazione e l'accertamento delle imposte;

- d) individuazione, relativamente alla disciplina dell'attuazione complessiva e agli ambiti di cui al punto b, di principi generali, anche in considerazione dei consolidati orientamenti giurisprudenziali, nonché unificazione e coordinamento delle specifiche regole proprie delle singole imposte per quanto consentito dai relativi presupposti;
- e) inserimento, come principi fondamentali, delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente relative alle limitazioni all'impiego del decreto legge, alla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, all'efficacia temporale delle disposizioni e al divieto di retroattività, ai modi dell'abrogazione e ai criteri dell'interpretazione, con l'individuazione di regole procedurali idonee a limitare le possibilità di non osservanza di tali principi da parte del legislatore ordinario; inserimento delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente relative a ciascun settore della disciplina attuati va fra i principi generali del settore medesimo;
- f) previsione di una disciplina generale delle obbligazioni che comprenda le disposizioni relative alla capacità, alla solidarietà, alla sostituzione tributaria, alla responsabilità d'imposta e, in generale, alle vicende delle situazioni giuridiche soggettive, con rinvio per quanto non diversamente disposto agli istituti del diritto civile; individuazione a livello generale, senza possibilità di delegificazione: dei soggetti che, con riferimento alla disciplina della funzione amministrativa, sono investiti delle relative attribuzioni nonché delle loro competenze; dei poteri di indagine e delle garanzie a favore dei privati, della loro estensione e delle generali modalità di esercizio, con rinvio per quanto non diversamente stabilito alle disposizioni generali del diritto amministrativo;
- g) previsione, ai fini di una maggiore efficienza dell'attività amministrativa e in attuazione del principio di buona fede e leale collaborazione,
- g.1.) di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni e con la determinazione di incentivi alla loro adozione sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni;
- g.2.) dell'obbligatorietà del contraddittorio in ordine ai dati raccolti all'esito dello svolgimento dell'attività di indagine con conseguente subordinazione della validità e della impugnabilità degli atti di accertamento e liquidazione al regolare svolgimento del contraddittorio;
- h) introduzione di discipline intese a valorizzare il principio di legalità nell'azione amministrativa e il reciproco rispetto del principio di leale collaborazione fra contribuente e amministrazioni finanziarie con

particolare riferimento all'inutilizzabilità dei dati e delle notizie illegittimamente raccolti;

i) riordino della disciplina degli interpelli con la previsione di un procedimento tendenzialmente unitario, tenendo conto delle diverse funzioni assolte dall'interpello;

l) differenziazione, con riguardo ai presupposti applicativi, alle relative preclusioni e alle regole procedurali, degli accertamenti contabili, extracontabili, parziali e di quelli che utilizzano parametri o elaborazioni statistiche;

m) previsione di regole e limiti procedurali omogenei per la generalità dei tributi applicabili al disconoscimento (specificatamente motivato) del vantaggio fiscale indebito in quanto derivante da atti, fatti e negozi che, pur non violando alcuna disposizione, hanno aggirato obblighi e divieti previsti dall'ordinamento, garantendo al contribuente la facoltà di scelta fra i vari atti, fatti o negozi che hanno un diverso regime tributario ed escludendo comunque il disconoscimento del regime fiscale adottato dal contribuente se la sua condotta è giustificata da ragioni extrafiscali. Le regole e i limiti dovranno comunque prevedere: (i) la ripartizione dell'onere della prova fra ente impositore e contribuente relativamente agli elementi costitutivi della condotta considerata abusiva, (ii) gli obblighi rafforzati di contraddittorio preventivo e di motivazione, a pena di nullità, (iii) la riscossione frazionata dei tributi e delle sanzioni in pendenza di giudizio, con limitazione dell'efficacia esecutiva, anche in via provvisoria, solo alle sentenze dei giudici tributari;

n) previsione degli elementi essenziali degli atti delle Amministrazioni finanziarie, della disciplina dei relativi vizi ed individuazione delle conseguenti forme di invalidità, escludendo comunque la possibilità di sanatoria per i vizi della motivazione e, correlativamente, di integrazione e di modifica della stessa nel corso del giudizio;

Articolo 3

(Revisione organica della disciplina delle sanzioni non penali)

Il Governo della Repubblica è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'art. 1, per la revisione organica della disciplina delle sanzioni tributarie non penali, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) riferibilità dell'illecito e della sanzione al soggetto tenuto all'adempimento tributario previsto dalla norma violata e, se questi è incapace di intendere e di volere, al soggetto che lo ha rappresentato