

**Disegno di legge C. 1038 “Delega al Governo per la riforma fiscale”  
e proposta di legge C. 75**

**Memoria per la VI Commissione Finanze  
Camera dei Deputati**

PROF. PAOLO LIBERATI  
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI ROMA TRE  
DIPARTIMENTO DI ECONOMIA

15 MAGGIO 2023

## PARTE I

### Disegno di legge C. 1038 “Delega al Governo per la riforma fiscale”

#### 1. I principi generali

L’A.C.1038 contiene un articolato disegno di legge delega (DDL) al Governo per la riforma del sistema tributario, con la previsione di intervenire sulla struttura dell’imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), dell’imposta sulle società (Ires), dell’imposta sul valore aggiunto (Iva), dell’Imposta Regionale sulle Attività Produttive (Irap), delle accise, e di altri tributi indiretti minori, oltre a prevedere interventi sulla struttura dei procedimenti tributari e delle sanzioni. In quanto segue, la presente memoria si soffermerà solo su alcuni aspetti del DDL. In particolare, dopo un breve commento sul Titolo I del DDL – recante i principi generali e i tempi di attuazione – un’analisi di maggiore dettaglio sarà svolta con riferimento ai singoli tributi le cui proposte di revisione sono contenute nel Titolo II. Non sarà oggetto di questa memoria quanto contenuto nel Titolo III relativamente a procedimenti e sanzioni.

Per ciò che concerne i principi generali, all’**art. 2** (*Principi generali del diritto tributario nazionale*), il DDL si riferisce a generici obiettivi di indirizzo, consistenti da un lato a stimolare la crescita economica e la natalità attraverso aumenti di efficienza dei tributi e riduzione del carico fiscale, e dall’altro a prevenire e ridurre l’evasione e l’elusione fiscale. A questi principi, segue poi un elenco di possibili interventi rivolti a razionalizzare e semplificare il sistema tributario, a rivedere gli adempimenti dichiarativi e di versamento a carico dei contribuenti, ad assicurare la tutela dei disabili in specifiche circostanze, e a garantire adeguate compensazioni ai livelli di governo sub-centrali nel caso in cui le revisioni dovessero riguardare interventi su tributi a loro assegnati.

Dal punto di vista del metodo, va segnalata, nell’ambito dei principi generali, l’assenza di qualsiasi riferimento all’opportunità che il sistema tributario persegua primariamente esigenze di finanziamento della spesa pubblica; né si prevedono revisioni del sistema tributario che siano in qualche modo associate ad una spesa pubblica che corrisponda a un riconoscibile ruolo pubblico nella fornitura di beni e servizi. A questa fondamentale funzione fiscale del prelievo, infatti, si preferisce la specificazione di obiettivi di natura extra-fiscale per il raggiungimento dei quali il sistema tributario – nel suo complesso – si dimostra non in grado di agire in via permanente. Al riguardo, costituisce un errore di prospettiva orientare il funzionamento di un sistema tributario verso la produzione sistematica di incentivi – persino variabili nel tempo – alla crescita economica, anche in ragione del fatto che l’obiettivo di favorire la crescita economica è spesso associato a provvedimenti di riduzione o di agevolazione fiscale che – come dimostrato anche dalle passate esperienze – costituiscono causa di significativa e

ingiustificata differenziazione del prelievo tra diverse categorie di reddito e persino anche all'interno della stessa categoria. Al contrario, sarebbe invece preferibile che il sistema tributario divenga oggetto di una revisione che ne definisca un assetto stabile e generale, che certamente non sia di ostacolo all'azione degli operatori economici, ma che da un lato restituisca certezza, uniformità e generalità del prelievo su tutte le categorie reddituali e dall'altro consenta di finanziare equamente il livello di spesa pubblica che si ritiene fondamentale per il funzionamento del sistema economico nelle sue varie articolazioni.

Per le motivazioni sopra riportate, appare analogamente inappropriato introdurre come obiettivo della revisione del sistema tributario quello di stimolare la natalità, dato che molti altri obiettivi extra-fiscali, in linea di principio, potrebbero competere sullo stesso piano. Il sistema tributario, in generale (e l'imposta personale sul reddito in particolare), ha la necessità di tenere conto della composizione familiare – e quindi anche del numero dei figli – al solo fine di misurare adeguatamente la capacità contributiva delle persone fisiche, e quindi la loro possibilità di partecipare al finanziamento della spesa pubblica. Ovviamente, disposizioni specifiche possono essere aggiunte a questo criterio generale, come anche fatto in passato in Italia differenziando le detrazioni per figli a carico in base all'età, evidentemente senza esito. Ma in generale, dovrebbe trattarsi di disposizioni temporanee, e complementari agli interventi di spesa pubblica che sono gli unici in grado di farsi carico in maniera strutturale sia del sostegno alle famiglie con figli, sia – più in generale – del perseguimento di ambiziosi obiettivi di politica sociale. Il raggiungimento di tali obiettivi dovrebbe essere estraneo al funzionamento del sistema tributario, anche per il motivo che molto spesso le imposte non possono che avere un ruolo marginale nel determinare scelte così complesse. D'altro lato, affinché si possa finanziare un livello di spesa pubblica che riesca a perseguire obiettivi così rilevanti, è necessario impedire la frantumazione del sistema tributario e recuperarne invece il carattere generale.

## 2. Sulla revisione dell'Irpef

L'indesiderata commistione degli obiettivi che si imputano al sistema tributario si ripropone – in una certa misura – anche nelle disposizioni relative ai singoli tributi e contenute nel Titolo II del DDL. All'**art. 5**, si definiscono i principi e criteri direttivi per la revisione dell'Irpef. Per ciò che concerne gli **aspetti generali** di questo processo di revisione (art. 5, comma 1, lett. a), numero 1), l'obiettivo dichiarato di lungo periodo è costituito dal raggiungimento di un sistema ad aliquota unica, quindi di progressività per deduzione (*flat tax*). Obiettivo, come si desume dal DDL, che dovrebbe essere raggiunto attraverso passaggi intermedi di revisione delle aliquote e degli scaglioni ora vigenti, e dal riordino delle deduzioni, delle detrazioni e dei crediti d'imposta tenendo conto di alcune finalità principali, tra le quali la composizione del nucleo familiare, la tutela del bene casa e della salute, dell'istruzione e della previdenza

complementare, gli obiettivi di miglioramento dell'efficienza energetica e di riduzione del rischio sismico.

Si può quindi nuovamente rilevare come la revisione dell'Irpef – nelle intenzioni del DDL – sembra dover rispondere ad ambiziosi obiettivi di politica economica, piuttosto che a ripristinare una coerente struttura dell'imposizione sui redditi che sia in grado di garantire equità nel finanziamento della spesa pubblica. Nei casi specifici, poi, va segnalata anche una sorta di incoerenza dinamica e di fallimento nel coordinamento dei diversi strumenti che, peraltro, è stata già manifestata dall'Irpef nella storia recente (e meno recente). Rispetto all'obiettivo di tener conto della composizione familiare, il DDL sembra voler riproporre l'uso delle detrazioni, presumibilmente o per figli a carico o per incentivare la nascita dei figli. Tuttavia, le detrazioni per figli a carico sono state recentemente abolite (con minime eccezioni) e sostituite dall'Assegno Unico e Universale per la Famiglia (AUUF), trascurando così la differenza tra la funzione di correzione della capacità contributiva svolta dalle prime – che rimane indispensabile all'interno di un sistema di imposizione personale dei redditi – e la funzione di sostegno ai nuclei familiari numerosi, che è prerogativa del secondo e, in generale, degli strumenti di spesa pubblica. Tale esempio costituisce l'errore tipico che si commette nel momento in cui si forzi un parametro tributario (le detrazioni) nella direzione di sostituirsi a uno strumento di spesa pubblica, modificandone lo scopo. La diversa funzione degli strumenti fornisce anche la giustificazione teorica del fatto che – in ambito Irpef – la mancata fruizione delle detrazioni a causa dell'incapienza dell'imposta lorda non costituisca di per sé un problema economico degno di rilievo, dato che l'eccedenza delle detrazioni non implica l'erogazione di un sussidio.

Nel DDL, la riproposizione di strumenti rivolti a tener conto della composizione familiare – se nella forma di detrazioni o deduzioni – dovrebbero quindi essere pensati non come strumenti di sostegno o di incentivo, ma come corretta misura della minore capacità contributiva che si manifesta in capo a famiglie che hanno figli a carico rispetto a famiglie o individui che non hanno figli. Qualsiasi estensione della tutela della composizione familiare, operata all'interno del sistema tributario, si espone al rischio di essere meno efficace rispetto all'impiego di strumenti di spesa pubblica. Tanto più che in vista dell'obiettivo di lungo periodo di imposta progressiva ad aliquota unica, si potrebbe tenere agevolmente conto della diversa composizione familiare differenziando le deduzioni di base (cioè le soglie esenti dall'applicazione dell'aliquota unica) in base all'ampiezza del nucleo familiare, ma solo per tenere conto della diversa capacità contributiva di famiglie con composizione diversa.

Quanto detto per gli obiettivi di tutela della famiglia, permane poi – persino in maggior misura – per obiettivi sociali e in contesti di politica economica rilevanti, come sanità, istruzione, abitazione, e politiche energetiche. Gli spazi entro i quali un sistema tributario può muoversi per il raggiungimento di tali obiettivi sono marginali, e i vantaggi di utilizzare a questo scopo l'imposta personale sul reddito

può essere facilmente compensato dal costo dovuto alla disarticolazione di quella stessa imposta, come peraltro già ampiamente dimostrato sia dalla inarrestabile moltiplicazione delle spese fiscali che ha caratterizzato il percorso dell'Irpef negli anni passati, sia dalla proliferazione dei regimi sostitutivi dell'Irpef, senza che a questo – nel DDL – si intenda porre rimedio.

Proprio a questo riguardo, nel definire il **graduale perseguimento dell'equità orizzontale** (art. 5, comma 1, lett. a), numero 2), il DDL si occupa di una serie di temi importanti, ma di dettaglio, qualora il punto di osservazione sia la struttura complessiva dell'Irpef. In particolare, nel prevedere la rideterminazione delle aree di esenzione fiscale ora differenziate per categoria di reddito (*no tax areas*), nel consentire l'omogeneizzazione della nozione di reddito complessivo al netto dei contributi per diverse categorie di reddito (tipicamente tra lavoratori dipendenti e autonomi), nel riconoscere la possibilità di attribuire ai lavoratori dipendenti una deduzione forfetaria per le spese di produzione del reddito, e nel riproporre come strutturale la *flat tax* incrementale per ora prevista solo nel 2023 (e di estendere un simile regime anche ai lavoratori dipendenti), il DDL sembra trascurare interamente la considerazione dello stato profondamente insoddisfacente dell'Irpef con riferimento alle categorie di reddito che compongono la base imponibile e il prelievo.

Questa assenza non si giustifica nella misura in cui l'osservazione dell'attuale Irpef restituisca un quadro piuttosto desolante di onnicomprensività del prelievo. Al riguardo, sono esplicitivi alcuni dati: nell'anno di imposta 2021, circa l'84 per cento della base imponibile attiene a reddito da lavoro dipendente (e assimilati) e pensioni; i redditi di impresa delle persone fisiche (incluse le partecipazioni) pesano per il 6,7 per cento, i redditi da lavoro autonomo per il 3,6 per cento, i redditi da fabbricati per il 2,7 per cento. A questa distribuzione della base imponibile corrisponde una simile distribuzione dell'imposta: l'85 per cento dal lavoro dipendente e dalle pensioni, il 5,4 per cento dal lavoro autonomo, il 2,9 per cento dalle imprese, il 4 per cento dai redditi da partecipazione, l'1,9 per cento dai fabbricati, lo 0,8 per cento dai redditi da capitale.<sup>1</sup>

Seppur sia vero che il principio di onnicomprensività fu violato fin dal tempo dell'introduzione dell'Irpef, il criterio di limitare le deroghe sia al principio di generalità sia alla progressività dell'imposta personale,<sup>2</sup> è stato nel tempo disatteso. Il carattere *generale* dell'Irpef, e con esso la sua progressività effettiva, si è infatti indebolito a causa dell'ampio ricorso ad esenzioni, agevolazioni, regimi forfetari e sostitutivi, tali da generare differenze nei livelli di prelievo non solo tra redditi di natura diversa, ma anche tra redditi della stessa natura. Per citare alcuni esempi: il regime forfetario per i redditi da lavoro autonomo e di impresa con ricavi fino a 85 mila euro, tassati con un'imposta sostitutiva pari 15

---

<sup>1</sup> Questi ultimi dati sono riferiti all'anno di imposta 2020, non essendo ancora disponibile l'informazione per l'anno di imposta 2021.

<sup>2</sup> È quanto emerse dalla Relazione della Commissione Finanze e Tesoro della Camera all'art. 9, I comma, della legge 825/71 di delega al Governo per la riforma tributaria.

per cento di una frazione dei ricavi; la cedolare secca per gli immobili, per la quale gli affitti scontano un'aliquota del 21 o del 10 per cento in dipendenza del tipo di contratto; il regime di esenzione da imposta dei redditi dominicali e agrari percepiti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali; il trattamento tributario differenziato da tempo vigente per la quasi totalità dei redditi da capitale (dividendi e interessi) e dei redditi diversi (plusvalenze finanziarie o immobiliari); la *flat tax* incrementale per i redditi di lavoro autonomo e di impresa che non ricorrono al forfetario; i premi di produttività dei dipendenti, tassati al 10 per cento entro il limite di 3 mila euro. E altri esempi potrebbero seguire, sulla via di imitare comportamenti fiscalmente opportunistici fondati su più o meno sensate giustificazioni – sociali, economiche e emergenziali – di sottrazione alle forme generali di prelievo Irpef.

Da tutto ciò emerge un quadro di significativa violazione del criterio di equità orizzontale che dipende dal fatto che redditi dello stesso ammontare (e quindi con stessa capacità contributiva), ma di natura diversa, paghino un'imposta diversa, con ciò manifestando una significativa asimmetria con quanto previsto dall'art. 53 della Costituzione nel momento in cui afferma che *tutti* sono tenuti a concorrere al finanziamento della spesa pubblica secondo *capacità contributiva*; presupponendo per questa via – come generale criterio di equità orizzontale – che individui con identica capacità contributiva siano chiamati a concorrere con la stessa quota di reddito.

Poiché da queste osservazioni discende che l'attuale struttura dell'Irpef non possa considerarsi un ordinato sistema di tassazione dei redditi, i tentativi di mitigare le violazioni dell'equità orizzontale che derivano dalla limitatezza della base imponibile con provvedimenti che affrontano questioni marginali rispetto al problema generale sono destinati a non avere alcun impatto sostanziale. Si osservi, come conseguenza, che in presenza di una tale carenza di comprensività dell'Irpef, le varie ipotesi che pure periodicamente emergono in relazione alla struttura delle aliquote – e quindi al grado di equità verticale – mancano di un solido ancoraggio. La costante erosione della base imponibile, infatti, consolida da un lato il principio che sia realizzabile e giustificabile l'obiettivo di ottenere trattamenti tributari differenziati per specifiche categorie di reddito, minando il criterio di equità orizzontale; dall'altro, introduce il principio che sia possibile alterare il rapporto relativo del prelievo tra membri di una stessa collettività in base al tipo di reddito, compromettendo per questa via anche il fondamento dell'equità verticale. Ne consegue che l'attuale dibattito intorno all'appropriata struttura della *progressività formale* appare più funzionale a celare la carenza di *progressività effettiva*, piuttosto che a prendere atto del consolidarsi di un modello di *progressività selettiva*, limitata nella sua estensione, che deriva dal diverso trattamento tributario riservato ai contribuenti in ragione della diversa tipologia di reddito.

Le violazioni del criterio di equità orizzontale indotte dall'attuale sistema di tassazione dei redditi, non sono efficacemente affrontate dalle disposizioni

relative alle singole categorie di reddito previste nel DDL. In altri termini, non si incide sulle debolezze strutturali dell'Irpef, in alcuni casi intervenendo solo su questioni di dettaglio, e in altri casi amplificando la sensazione che la tassazione sostitutiva dell'Irpef non si ponga più come eccezione alla progressività, ma come struttura ordinaria di prelievo. Tracce di questa tendenza si rinvencono in specifici casi relativi alle singole categorie di reddito:

1) per i **redditi agrari**, si prevede l'introduzione di nuove classi e qualità di coltura alle quali estendere l'attuale regime di imposizione catastale e l'identificazione del limite oltre il quale l'attività eccedente sia da considerarsi reddito d'impresa. Tale disposizione dovrà essere coordinata, presumibilmente, con l'esistente regime di esenzione (temporanea) da Irpef e relative addizionali dei redditi dominicali e agrari conseguiti sui terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (L. 232/2016, art .1, comma 44), con estensione del regime anche ai terreni presi in affitto per curarne la conduzione. Alla nozione di attività agricola rientrante nella revisione, sarebbero poi estese le attività derivanti da coltivazioni e allevamenti che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, nonché i redditi derivanti dalla cessione di crediti di carbonio. Per tali attività, si prevede un sistema – per ora non specificato – di imposizione semplificata del relativo reddito, che dovrebbe anche in questo caso rapportarsi all'esenzione di cui sopra. Analoghe forme di semplificazione sarebbero poi previste per i terreni agricoli su cui i titolari di reddito da pensione e i soggetti con redditi di modesto ammontare svolgono attività agricola. Complessivamente, dunque, per questi redditi appare piuttosto netto l'obiettivo di limitare ulteriormente il campo di intervento dell'Irpef;

2) sulla stessa lunghezza d'onda, si pone poi quanto disposto per i **redditi da fabbricati**, per i quali si prevede di estendere il regime dell'imposizione sostitutiva dell'Irpef anche alle locazioni di immobili destinate a uso diverso da quello abitativo, nuovamente ampliando la fascia di esclusione dalla progressività dell'Irpef;

3) dal lato dei **redditi derivanti da attività finanziarie**, le previsioni del DDL non modificano la struttura sostanziale del prelievo, confermando sia l'impiego dell'imposizione sostitutiva, fuori dal campo di applicazione dell'Irpef, e la minore tassazione riservata agli interessi percepiti su titoli di Stato ed equiparati. Rimane, quindi, la distorsione tutta interna ai redditi da capitale e consistente nella applicazione di diverse aliquote ai redditi che derivano da fonti diverse. Se possibile, alcune disposizioni del DDL amplificano il trattamento agevolativo riservato a questi redditi, in particolare quando si prevede l'unificazione delle categorie dei *redditi da capitale* (principalmente dividendi e interessi) e dei *redditi diversi* (principalmente plusvalenze). Per comprendere la portata economica di questa unificazione, è opportuno ragionare sulla motivazione della loro distinzione, che, in linea di principio, attiene al diverso profilo temporale di quei redditi. Da un lato, infatti, la percezione dei redditi da capitale presenta una

regolare periodicità; dall'altro, nel caso delle plusvalenze, è invece prevalente il carattere di straordinarietà o occasionalità. Per questa ragione, la struttura della tassazione segue attualmente due regole diverse. In particolare, per i redditi da capitale la definizione della base imponibile segue il concetto di reddito lordo; mentre per le plusvalenze la base imponibile segue il concetto di reddito netto, al netto quindi di spese e minusvalenze. Ciò in ragione del fatto che mentre nel caso dei *redditi* da capitale (interessi e dividendi) il riferimento della tassazione è appunto il flusso di *reddito* (che non può essere negativo) che dal capitale deriva, nel caso delle plusvalenze, l'elemento rilevante per la tassazione è costituito proprio dal guadagno o dalla perdita di *capitale* indipendentemente dal reddito prodotto dal capitale stesso. Sulla base di questa distinzione, il regime di tassazione ha finora escluso il ricorso alla *compensazione eterogenea*, cioè la possibilità che minusvalenze possano essere portate in deduzione da flussi (positivi) di reddito da capitale, da un lato per limitare la possibilità che flussi positivi di reddito possano essere compensati da perdite in conto capitale, dall'altro per evitare che il risultato negativo di eventuali operazioni con carattere speculativo possa essere portato in deduzione di flussi di reddito che derivano da investimenti meno rischiosi. L'unica eccezione, al momento, è costituita dal caso in cui si ricorra a forme di risparmio gestito, poiché in tale ambito ciò che viene ricondotto a tassazione è il risultato dell'intera gestione del capitale, indipendentemente dal fatto che tale risultato derivi da redditi da capitale o da plusvalenze. Infine, nel DDL, forme di tassazione agevolata potrebbero essere previste per i rendimenti conseguiti su investimenti derivanti da forme pensionistiche complementari. Si conferma, quindi, l'impostazione di antica origine di mantenere i redditi di questa natura al di fuori del perimetro dell'Irpef, indipendentemente dal profilo di progressività delle aliquote nominali, e indipendentemente dal fatto che le originarie motivazioni di concorrenza fiscale sottese a una scelta di tassazione più morbida siano attualmente meno rilevanti, anche in ragione dell'accresciuto scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e della maggiore capacità di elaborazione di banche dati, un punto anche richiamato in termini generali nel DDL tra i principi generali dell'art. 2. Ma anche a voler considerare un possibile impatto della concorrenza fiscale, vi è da chiedersi come ciò possa essere rilevante per giustificare l'applicazione di imposte sostitutive sui redditi che derivano dal capitale immobiliare (le locazioni). Tra l'altro, il differenziale di aliquota tuttora esistente tra i redditi di natura immobiliare e i redditi di natura finanziaria (e all'interno di questi sui titoli di Stato) impedisce di giustificare l'imposizione sostitutiva come strumento necessario per garantire un trattamento omogeneo dei rendimenti del capitale che sia neutrale rispetto al tipo di investimento;

4) tra le disposizioni più rilevanti in termini di revisione del sistema tributario, c'è poi una serie di provvedimenti relativi al **reddito di impresa** delle persone fisiche. Anche in questo caso, alcune disposizioni possono essere interpretate nella direzione di estensione di regimi cedolari/proporzionali, e quindi di ulteriore sottrazione al prelievo progressivo ordinario in sede Irpef. In particolare, per le imprese in regime di contabilità ordinaria, si prevede (nuovamente, in quanto in



passato già tentato con l'introduzione dell'Imposta sul Reddito di Impresa (IRI) la facoltà di avvalersi di un meccanismo di imposizione proporzionale degli utili di esercizio – alternativo all'Irpef – con l'obiettivo di unificare il trattamento fiscale di imprese individuali e società di persone a quello delle società di capitali per evitare discriminazioni in base alla forma giuridica dell'impresa.<sup>3</sup>

Tuttavia, nel momento del prelievo di una parte degli utili da parte dell'imprenditore individuale o dei soci di società di persone, il DDL propone che la parte prelevata costituisca reddito personale e quindi tassabile in Irpef. Al fine di evitare la doppia imposizione degli utili prelevati, si dispone che all'imprenditore o ai soci sia assegnato un credito d'imposta pari alla quota dell'imposta proporzionale che su quegli utili sia già stata assolta a monte. In questo modo, il carico fiscale complessivo sugli utili prelevati in forma di compenso individuale sarebbero gravati solo dall'Irpef, mentre il carico fiscale sugli utili non prelevati si esaurirebbe in quello relativo all'imposta sulle società.

Questo meccanismo – ispirato ai sistemi di integrazione tra imposta sulle società di capitale e imposta personale applicata sui soci persone fisiche – non garantisce l'omogeneità della tassazione tra imprese individuali e società di persone da un lato, e società di capitali dall'altro. Nel caso delle società di capitali, infatti, il reddito di impresa della società costituisce una grandezza distinta dal reddito percepito dalla persona fisica. Quindi, mentre tutti gli utili delle società di capitali scontano l'imposta sulle società in quanto reddito di *impresa*, gli *utili da esse distribuiti* scontano, in capo al socio persona fisica, una tassazione aggiuntiva di natura reale e proporzionale (il 26 per cento) in quanto reddito di *capitale* percepito dai soci persone fisiche. Ciò in ragione del fatto che nelle società di capitali, il socio persona fisica può percepire dividendi senza conferire lavoro. Da ciò consegue che nelle società di capitali, la società percepisce *reddito di impresa*, e il socio persona fisica percepisce *reddito da capitale*.

Sotto questo profilo, l'assimilazione del trattamento tributario delle imprese individuali e delle società di persone previsto dal disegno di legge delega è quindi parziale, se si osserva il complessivo schema di tassazione. Nel caso degli imprenditori individuali e delle società di persone, infatti, i prelevamenti delle persone fisiche a valere sugli utili di impresa (l'equivalente degli utili distribuiti nelle società di capitali) rientrerebbero nella progressività dell'Irpef, in quanto considerati *reddito da lavoro* e non da capitale, e non nella tassazione sostitutiva di cui invece gode la persona fisica socia di una società di capitali. L'assimilazione, dunque, riguarda solo gli utili non distribuiti e si configura come un ulteriore trattamento di favore su una parte di reddito che dovrebbe essere ricondotta a tassazione in Irpef. Ne consegue che la ricercata omogeneità fiscale del trattamento di imprese con natura giuridica diversa, si infrange contro

---

<sup>3</sup> L'IRI fu introdotta con la legge di bilancio per il 2017 (art. 1, comma 547, L. 232/2016) con differimento di entrata in vigore nel gennaio 2018; la sua abolizione fu successivamente disposta a partire dall'anno di imposta 2018, il che ha impedito che questo regime producesse effetti.

l'eterogeneità del trattamento fiscale del socio persona fisica a cui vengano distribuiti utili, ancora in dipendenza della natura giuridica dell'impresa. Una eterogeneità che potrebbe essere evitata – nel caso dei redditi di impresa delle persone fisiche – soltanto consentendo ai prelevamenti individuali di essere tassati con l'imposta sostitutiva senza possibilità di integrazione con l'imposta già pagata a monte sulla parte di utili non distribuita. Ma ciò non farebbe che aggravare la portata della sottrazione di reddito al regime ordinario Irpef.

Inoltre, poiché nel caso delle persone fisiche il reddito di impresa è generato da capitale e lavoro che rimontano alle stesse figure economiche (nel senso che non si percepisce il reddito che deriva dall'investimento di capitale se non si associa ad esso un'attività lavorativa), l'assimilazione al regime delle società di capitali non costituisce una soluzione teoricamente fondata, dato che nel caso dei redditi di impresa percepiti dalle persone fisiche le capacità contributive dell'impresa e degli imprenditori non sono distinte. Isolare dal reddito di impresa la componente attribuibile al lavoro implicitamente assume che ciò che resta sia imputabile al rendimento del capitale, con ciò rendendo evanescente il concetto stesso di reddito di impresa delle persone fisiche. Nei fatti, il reddito d'impresa delle persone fisiche appare inscindibile se non al prezzo di arbitrarie imputazioni, il che giustificherebbe la sua integrale riconduzione a tassazione progressiva. Lo spaccettamento delle due componenti, inoltre, potrebbe generare effetti non desiderati nella ripartizione degli utili tra permanenza nell'impresa e prelievo personale;

5) infine, per i **redditi da lavoro autonomo**, essendo tale categoria già ampiamente coinvolta nell'applicazione di trattamenti tributari differenziati, ci si limita, nel DDL, a prevedere norme che escludano le spese a carico del committente che siano state eventualmente sostenute prima dal professionista e successivamente rimborsate. Segue, poi, l'omogeneizzazione del trattamento tributario degli immobili strumentali di proprietà, di quelli acquisiti in leasing, e di quelli ad uso promiscuo.

Complessivamente, il problema principale dell'Irpef, costituito dalla limitatezza della sua base imponibile, non appare affrontato nel DDL. Permane e si amplifica, invece, la strategia di differenziare l'imposta sulla base del tipo di reddito percepito, con significative conseguenze sul rispetto del principio di equità orizzontale e sull'adeguatezza del criterio di equità verticale sottinteso alla progressività del prelievo. Sotto questo profilo, anche l'obiettivo di lungo periodo della progressività ad aliquota unica – in quanto applicabile principalmente ai redditi da lavoro dipendente e pensioni – finirà con il completare un sistema di tassazione dei redditi di forma cedolare, diversificato per tipologia di reddito, analogo a quello previgente all'introduzione dell'Irpef, sistema nel quale convivevano imposte fondiarie, di ricchezza mobile e un'imposta complementare progressiva sul reddito.

### 3. Sulla revisione dell'Ires

Riguardo all'imposta sul reddito delle società (Ires), nel DDL – all'**art. 6** – sono presenti numerosi interventi di dettaglio, riferiti in particolare alla revisione della deducibilità degli interessi passivi, al regime di compensazione delle perdite fiscali nel caso di operazioni straordinarie o di ricorso al consolidato fiscale, alla sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda, alla previsione di regimi speciali nel caso di passaggio da attività commerciali a attività non commerciali, e alla razionalizzazione in materia di qualificazione fiscale interna di entità estere. In quest'ultimo caso, la norma dovrebbe rimediare all'attuale disallineamento della tassazione per trasparenza in capo ai soci residenti in Italia dei redditi prodotti da entità estere fiscalmente opache anche se riconosciute fiscalmente trasparenti dallo Stato estero di residenza dell'impresa. Nel caso della revisione della deducibilità degli interessi passivi, invece, la norma tende a limitare l'erosione della base imponibile che potrebbe avvenire all'interno dei gruppi societari a causa della sovracapitalizzazione di alcune società del gruppo residenti in Paesi a bassa fiscalità e dalla sottocapitalizzazione (e quindi maggior ricorso a capitale di terzi) di altre società del gruppo residenti invece in Paesi a elevata fiscalità. Per ciò che concerne la compensazione delle perdite fiscali, infine, l'obiettivo generale della norma è limitare la presenza delle "bare fiscali" nell'ambito di operazioni straordinarie di fusione e trasferimento, o di opzione per la tassazione consolidata, al fine di evitare che società con redditività negativa elevata possano essere utilizzate per compensare gli utili prodotti da altre società.

Al netto delle precedenti previsioni di dettaglio, prevalentemente rivolte a chiudere meccanismi elusivi o carenze strutturali dell'imposta, il DDL fornisce soltanto un elemento di natura quantitativa con riferimento all'Ires, relativo alla possibile introduzione di un'aliquota ridotta nel caso in cui una parte degli utili conseguiti dalla società sia impiegata in investimenti o nuove assunzioni. La disposizione si applica purché la somma sia investita nei due periodi di imposta successivi; tuttavia, si prevede che la riduzione di aliquota agisca in via anticipata, cioè prima che gli investimenti o le nuove assunzioni siano realizzate. Si tratta di un'asimmetria rispetto alla quale – nel testo del DDL – non si forniscono ulteriori elementi di dettaglio. Seppure presente nelle Relazioni illustrative che accompagnano il DDL, manca infatti nell'articolo 6 una previsione specifica relativa all'ipotesi di mancato rispetto dell'impiego degli utili nei due anni successivi, e quindi delle modalità di recupero dello sconto d'imposta anticipato, un elemento che dovrà necessariamente essere introdotto nei decreti legislativi di attuazione della delega. Complessivamente, anche in questo caso si procede – per ragioni di incentivo alla capitalizzazione delle imprese o all'assunzione di nuovi lavoratori – a una riduzione del prelievo sulle società, il cui gettito accertato, nel 2021, si aggira sui 46 miliardi, pari al 2,6 per cento del Pil.

#### 4. Sulla revisione dell'Iva

Per ciò che concerne la revisione dell'Iva, la seconda imposta per dimensione di gettito dopo l'Irpef, il DDL – all'art. 7 – fornisce due rilevanti indicazioni di principio. La prima consiste nel prevedere una razionalizzazione del numero e della misura delle aliquote secondo i criteri posti dalla normativa europea; la seconda riguarda la possibile revisione delle operazioni esenti. Relativamente al primo aspetto, la Direttiva 2022/542 del Consiglio dell'Unione Europea dell'aprile 2022, ha modificato l'art. 98 della Direttiva 2006/112/CE – e l'allegato III – relativo all'applicazione delle aliquote ridotte, disponendo – tra l'altro – che gli Stati membri possano applicare un'aliquota ridotta inferiore al 5 per cento e un'aliquota zero, che consiste – quest'ultima – in un'esenzione dall'applicazione dell'Iva sulle vendite con diritto alla detrazione dell'Iva pagata nelle fasi precedenti, al pari delle normali operazioni non imponibili di cessione di beni o prestazioni di servizi.

Il riferimento del DDL alla normativa europea – contenuto nell'art. 7 – lascia teoricamente aperta la strada all'applicazione di un'aliquota zero, strumento che, in linea generale, dovrebbe perseguire obiettivi distributivi e/o sociali. In questo senso, la maggiore flessibilità nell'uso delle aliquote ridotte che sembra consentita dal contesto europeo, si inquadra nel più generale tema relativo all'efficacia di tale strumento nel perseguire obiettivi distributivi. Un tema che, in effetti, è stato lungamente analizzato dalla letteratura scientifica con conclusioni piuttosto negative. Ad esempio, da un lato, nel Regno Unito, dove l'applicazione di un'aliquota zero è stata estesa a molti beni, è stato già da tempo dimostrato che esiti distributivi migliori si potrebbero raggiungere impiegando trasferimenti monetari o altri strumenti di spesa.<sup>4</sup> Questo effetto è stato verificato nonostante il fatto che i beni soggetti ad aliquota zero avessero una certa rilevanza sociale. In effetti, tra i primi beni inseriti rientravano l'abbigliamento dei bambini e diversi generi alimentari, per poi successivamente includere libri, acqua, prodotti farmaceutici, alcuni servizi legati alla costruzione di abitazioni e beni per soggetti disabili. In Italia, recentemente e come ultimo tassello di una serie di contributi, è stato anche dimostrato che l'adozione di un'Iva ad aliquota unica associata ad adeguati trasferimenti monetari alle famiglie meno abbienti potrebbe ottenere esiti distributivi migliori dell'attuale differenziazione di aliquote e anche rispetto a una estesa applicazione dell'aliquota zero.<sup>5</sup>

Si tratta di elementi di conferma da un lato del fatto che il sistema tributario non costituisca lo strumento più efficace per il raggiungimento di obiettivi

---

<sup>4</sup> Crawford I., Keen M., Smith S. (2010), "Value Added Tax and Excises", in Mirrlees *et al.* (eds.), *The Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford. Il punto è stato anche sollevato in Joumard I., Pisu M., Bloch D. (2012), "Tackling Income Inequality – The role of taxes and transfers", *OECD Journal: Economic Studies*, Vol. 2012/1.

<sup>5</sup> Lanterna F., Liberati P. (2023), "On the Use of the Value Added Tax for Redistributive Purposes in Italy", *Italian Economic Journal*, <https://doi.org/10.1007/s40797-023-00224-8>.

distributivi; dall'altro, che sarebbe più opportuno disporre di un quadro stabile e unitario di tassazione rivolto principalmente all'adeguato finanziamento della spesa pubblica necessaria per il raggiungimento di obiettivi sociali. Tanto più che il sussidio implicito derivante dall'adozione di aliquote ridotte tende a cumularsi in maniera proporzionalmente maggiore nella parte alta della distribuzione del reddito, a causa del fatto che i più abbienti consumano quantità maggiori di tutti i beni, con rare eccezioni. Nel sussidio implicito, è quindi presente una destinazione di risorse pubbliche che sarebbe difficile da accettare qualora la si considerasse nella sua versione diretta di maggiore spesa, anziché di minore entrata. La letteratura economica ha da molto tempo individuato questo fattore di illusione tributaria, in grado di generare un apparente *welfare state* nel quale sussidi impliciti vengono distribuiti che non sarebbero distribuiti se assumessero la forma esplicita di trasferimenti monetari.<sup>6</sup>

Questo obiettivo distributivo della differenziazione di aliquote assume in Italia una rilevanza specifica, poiché, come rilevabile nei dati della Commissione Europea per il 2020, la stima del mancato gettito potenziale imputabile alle deviazioni discrezionali dell'Iva dal regime ipotetico di aliquota unica (*policy gap*) è al di sopra della media europea, preceduti solo da Spagna e Grecia. In particolare, la parte di queste deviazioni imputabile alle aliquote ridotte (*tax rate gap*) è tra le più alte in Europa, insieme a Austria, Cipro, Malta e Irlanda. A ciò si aggiungano due ulteriori elementi: il primo, che in base ai dati della *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva* del 2022, il *tax gap* dell'Iva risulta pari a circa 28 miliardi; il secondo che in base ai dati del *Rapporto annuale sulle spese fiscali* del 2022, il numero di quelle collegate all'Iva risulta pari a 77, in crescita rispetto al 2019, anno in cui se ne contavano 70, per un costo complessivo di poco inferiore ai 2 miliardi di euro.<sup>7</sup> Sulla base di quanto descritto, le revisioni dell'Iva non dovrebbero procedere né nella direzione di un'ulteriore frammentazione delle basi imponibili tra le diverse aliquote, né nella direzione di ampliare il ventaglio di beni ai quali applicare aliquote ridotte o aliquote zero.

Sulla base di queste osservazioni, dunque, andrebbe limitata anche la possibilità di ricorrere all'Iva per fini ambientali. Su questo specifico punto, è opportuno richiamare l'impostazione della nuova Direttiva 2022/542 che, ai fini del coordinamento con l'applicazione delle accise, prevede da un lato l'abolizione, entro il gennaio 2030, delle aliquote Iva ridotte e delle esenzioni sui combustibili fossili e su altri beni aventi un analogo impatto sulle emissioni di gas a effetto serra; dall'altro, l'eliminazione, entro il gennaio 2032, delle stesse agevolazioni sui fertilizzanti chimici e sui pesticidi chimici. Si tratta di un passaggio che rimuove il trattamento di favore per beni ambientalmente dannosi, e rafforza il criterio di generalità del prelievo Iva. Allo stesso tempo, per non

---

<sup>6</sup> Il riferimento classico è a Titmuss R. (1958), *Essays on the Welfare State*, Allen & Unwin, London.

<sup>7</sup> Si veda il *Rapporto annuale sulle spese fiscali* per il 2022, tavola 8. Si ricorda che, nella definizione di spesa fiscale rientra qualsiasi forma di agevolazione, riduzione dell'imposta e dell'imponibile e regime di favore.

vanificare questo passaggio, dovrà essere valutata con estrema attenzione la previsione di applicare aliquote ridotte su beni e servizi compatibili con finalità ambientali (ad esempio, pannelli solari, biciclette, servizi di riciclaggio dei rifiuti), pur considerando che per alcuni di questi beni la riduzione dell'Iva potrebbe incoraggiarne l'impiego da parte di consumatori finali. In ragione di quanto esposto in precedenza, l'applicazione di aliquote ridotte a beni e servizi che generano esternalità ambientali positive non costituisce il miglior modo per favorire la transizione in direzione ambientalmente accettabile. La possibilità di un effetto positivo, infatti, si fonda sul presupposto che le riduzioni di Iva conducano ad equivalenti riduzioni dei prezzi. Tuttavia, è spesso dimostrato come aumenti e riduzioni di Iva abbiano effetti asimmetrici, con i primi spesso traslati sul prezzo finale e con le seconde spesso assorbite dai margini di profitto delle imprese, ragione per cui il segnale di prezzo che deriva da una riduzione dell'Iva potrebbe essere totalmente assente. In linea generale, poi, vale l'avvertenza che il contributo dell'Iva al raggiungimento di obiettivi ambientali non possa che essere marginale se non integrato da un opportuno disegno di spesa pubblica.

All'art. 7, comma 1 lett. b), il disegno di legge delega prevede poi una revisione delle disposizioni che disciplinano le operazioni esenti, anche individuando le operazioni per le quali i contribuenti possano optare per l'imponibilità. Pur essendo previste dalla disciplina comunitaria e estesamente impiegate negli Stati membri, la letteratura economica riconosce da tempo che le esenzioni possano determinare una significativa alterazione della logica economica dell'Iva, dal momento che il meccanismo di esenzione interrompe – negli stadi intermedi – la neutralità del prelievo, anticipando il momento del ciclo produttivo nel quale identificare il consumatore finale del bene o servizio.<sup>8</sup> Per questa ragione, le esenzioni debbono essere valutate su un piano diverso da quello relativo alle aliquote ridotte e alle aliquote zero, dato che nel caso delle esenzioni non è consentita al soggetto Iva la detraibilità dell'Iva sugli acquisti. Inoltre, se il meccanismo di esenzione interviene in fasi produttive nelle quali i beni e i servizi esenti sono venduti come input intermedi ad altre imprese che compiono operazioni imponibili, diviene meno trasparente il meccanismo di traslazione dell'Iva sul consumatore finale per effetto di un possibile recupero a valle anche dell'Iva non detratta da chi compie operazioni esenti.

Particolare interesse, nel disegno di legge delega, sembra rivestire l'attuale normativa che investe il settore immobiliare. Al riguardo, in ragione delle complessità tecniche, il regime generale prevalente è quello dell'esenzione Iva, anche se con la previsione di numerose deroghe. Poiché nello specifico settore è consentita agli Stati membri la facoltà di applicare o meno l'esenzione, il quadro europeo che emerge è di scarsa trasparenza e di limitato allineamento nelle disposizioni legislative. In Italia, si osserva, in generale, una diffusa applicazione dell'esenzione su questa categoria di beni, sia dal lato delle operazioni di cessione, sia dal lato delle locazioni, per entrambi i casi di immobili strumentali e

---

<sup>8</sup> European Commission (2010), *Commission staff working document accompanying the Green Paper on the future of VAT*, SEC (2010) 1455 final, Brussels, nota 37.

per immobili destinati a uso abitativo. Revisioni della struttura delle esenzioni dovranno tuttavia essere coordinate con l'impianto generale che emergerà a seguito delle proposte di revisione del numero e della misura delle aliquote Iva. In ogni caso, per quanto detto sopra, le deviazioni dal regime ordinario dell'Iva dovranno essere attentamente valutate sia in relazione all'efficacia delle singole disposizioni per il raggiungimento degli obiettivi delineati, sia per i loro effetti sul gettito Iva al pari di quanto avviene rispetto all'adozione di aliquote ridotte. In ragione di una elevata frammentazione dei regimi alternativi a quello ordinario, sarebbe opportuno che il progetto di revisione dell'Iva procedesse nella direzione di una maggiore unitarietà del prelievo e una minore frammentazione della base imponibile tra aliquote ridotte.

## **5. Sulla revisione dell'Irap**

Con riferimento all'Irap, di cui all'**art. 8** del DDL, se ne prevede il graduale superamento. D'altra parte, il percorso dell'Irap, fin dal momento della sua introduzione, è stato caratterizzato da un progressivo svuotamento della base imponibile attraverso la deducibilità integrale della remunerazione del lavoro a tempo indeterminato, tale da non poter più consentire di identificare questa imposta nella sua struttura originaria di imposta sul valore aggiunto. Piuttosto, nel suo attuale funzionamento, l'Irap si pone come una sorta di duplicazione dell'Ires, poiché la principale componente della base imponibile è ora costituita dai profitti. Il superamento dell'Irap rappresenta quindi la naturale presa d'atto che essa – a causa della sua attuale forma ibrida – non possa più costituire un elemento armonico del sistema tributario. Il superamento dell'Irap pone però due problematiche collegate. La prima consiste nel trovare un tributo che possa adeguatamente sostituirla; la seconda è rappresentata dalla necessità di garantire il finanziamento del fabbisogno sanitario, al quale attualmente l'Irap partecipa attraverso l'imputazione del gettito da essa derivante calcolato ad aliquota base, cioè senza tenere conto dell'aliquota effettivamente applicata dalle Regioni.

Con riferimento al primo aspetto, il DDL prevede che l'Irap possa essere sostituita da una sovraimposta Ires, quindi applicabile agli utili conseguiti dalle società di capitali e, si presume, anche agli utili conseguiti da società diverse che operano per questo tipo di tassazione qualora dovessero realizzarsi le disposizioni previste all'art. 5, lett. g). Contemporaneamente, ed è il secondo aspetto, si prevede che tale sostituzione garantisca il finanziamento del fabbisogno sanitario regionale anche nei casi in cui le Regioni si trovino in piano di rientro, cioè nel caso in cui siano obbligate ad applicare l'Irap ad aliquota massima.

Questo passaggio appare molto delicato e coinvolge l'intera struttura del finanziamento dei Livelli Essenziali di Assistenza (LEA) in sanità. Portando a livello regionale una sovraimposta Ires per il finanziamento della sanità, si riproporranno le stesse debolezze che hanno caratterizzato il regime attuale, cioè

il fatto che una parte delle risorse dedicate alla copertura dei fabbisogni sanitari regionali dipende dal gettito di tributi regionali dei quali – a causa del vincolo sanitario – se ne riduce la manovrabilità. Così come è stato finora per l'Irap, si deve valutare con scetticismo che la sovrainposta Ires potrà costituire un adeguato strumento di finanziamento del fabbisogno sanitario, dato che il gettito dell'Ires da un lato dipende fortemente da condizioni cicliche e dall'altro che l'Ires è un'imposta che lo Stato utilizza per interventi di politica economica prevedendo regimi speciali e agevolazioni che hanno obiettivi diversi da quello di garantire il finanziamento della sanità.

Ad esempio, la misura della sovrainposta Ires, dovrà essere coordinata con l'obiettivo di riduzione dell'aliquota Ires prevista all'art. 6, non solo in senso statico, ma anche in relazione a ulteriori future variazioni. I bilanci regionali sono prevalentemente destinati a finanziare un servizio essenziale – la sanità – che richiede certezza e continuità delle risorse a prescindere dagli specifici eventi ciclici o da circoscritti obiettivi di politica economica nazionale. Appare dunque necessario che le revisioni disposte per i singoli tributi siano attuate considerando l'intera struttura del finanziamento regionale, questione che il DDL omette di trattare, ad eccezione di alcuni richiami (come nel caso dell'Irap) il cui scopo non consiste però nel formulare previsioni per il riordino dell'assetto dei tributi regionali.

Al riguardo, sarebbe opportuno che la revisione del sistema fiscale sia accompagnata da un assetto definitivo del sistema di finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) che si renda indipendente dal gettito dei tributi regionali, anche in vista della massiccia devoluzione di risorse che potrebbe conseguire dalla realizzazione del progetto di autonomia differenziata. Come già avuto modo di sostenere in una precedente Audizione presso la *Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale*, è necessario distinguere due canali di finanziamento: da un lato, risorse interamente centrali che consentano il finanziamento dei LEA o dei LEP sulla base dei fabbisogni standard; dall'altro, risorse tributarie regionali che possano essere gestite in autonomia dalle Regioni per l'attuazione di spese non collegate al rispetto dei LEP, in modo da rendere trasparente sia il profilo del finanziamento per le singole tipologie di spesa, sia il profilo delle responsabilità nella gestione delle corrispondenti risorse.<sup>9</sup>

## **6. Sulla revisione delle accise**

Per ciò che concerne le accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, il DDL ne prevede una revisione all'art. 12. La logica sottostante è

---

<sup>9</sup> Liberati P., *Audizione sullo stato di attuazione e sulle prospettive del federalismo fiscale, anche con riferimento ai relativi contenuti del Piano nazionale di ripresa e resilienza*, presso la Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, 10 novembre 2021.



prevalentemente di natura ambientale. È infatti nella logica di questo strumento che esso debba essere applicato a produzioni o consumi che presentino esternalità negative, nel caso specifico esternalità legate a produzioni o consumi ambientalmente dannosi. Diviene perciò naturale, in questa prospettiva, prevedere l'eliminazione di tutti i trattamenti tributari di favore (ad esempio, riduzioni o esenzioni da accisa) previsti sulla produzione o sul consumo di beni ambientalmente dannosi; e escludere, invece, dall'applicazione dell'accisa produzioni o consumi da cui non derivino danni ambientali. Come nel caso dell'Iva, da ciò consegue che per eventuali incentivi a produzioni o consumi di beni che siano ambientalmente opportuni non si debba ricorrere al sistema tributario, ma a mirati interventi di spesa pubblica. Nella stessa logica che è stata precedentemente esposta per l'Iva, dunque, l'efficacia di strumenti tributari per il raggiungimento di importanti obiettivi di politica economica non si presta a essere realizzata con l'impiego specifico di tributi; al contrario, è solo la generalità del tributo che può garantire mezzi adeguati per finanziare interventi di spesa pubblica che possano salvaguardare l'ambiente.

Va infatti ricordato, come criterio generale, che le accise possono scoraggiare il consumo o la produzione di beni ambientalmente dannosi, ma non sono mai stabilite a livelli che ne impediscano del tutto né la produzione né il consumo. Quindi, sono efficaci nella misura in cui riescano a limitare il danno; ma se fossero efficaci in termini di eliminazione del consumo o della produzione ambientalmente dannosa, nel medio periodo si dovrebbe osservare anche l'assenza del gettito corrispondente. Il fatto che il gettito persista, invece, implica che l'impiego dell'accisa non si ponga come obiettivo l'eliminazione del danno, oppure che non sia uno strumento efficace per quel tipo di obiettivo.

In questa prospettiva, il ruolo delle accise a fini ambientali dovrà essere necessariamente coordinato con il resto della strumentazione messa in campo per contrastare la permanenza di produzioni o consumi ambientalmente dannosi. Quanto previsto nel DDL, nel complesso, procede dunque nella direzione di valutare la presenza di casi in cui l'uso delle accise si configuri come sussidio implicito ambientalmente dannoso, e di limitarne l'impiego a tale scopo. Ma il punto essenziale rimane che questo tipo di strumento tributario possa essere impiegato soltanto per intervenire su produzioni e beni ambientalmente dannosi – possibilmente in misura diversa rispetto alla rilevanza del danno – ma che non debba essere per logica impiegato al fine di incentivare comportamenti ambientalmente orientati, poiché questa funzione è più efficacemente soddisfatta da strumenti di spesa pubblica, soprattutto in presenza di obiettivi ambientali ambiziosi.

## PARTE II

### Proposta di legge C.75

#### 1. Principi generali

Molte delle considerazioni svolte con riferimento al precedente DDL si applicano anche alla proposta di legge C.75. In quanto segue, sarà quindi consentito soffermarsi solo sugli elementi differenziali di questa proposta rispetto al DDL governativo. In primo luogo, vi è da notare che la proposta di legge in esame raccoglie numerose direzioni di riforma già incluse nel DDL C.3343 presentato il 29 ottobre 2021 e divenuto – a seguito della trasmissione al Senato – l’atto S.2651, per la discussione del quale si rinvia ad una precedente Audizione svolta il 26 febbraio 2021 dinanzi alle Commissioni Riunite VI Finanze della Camera dei Deputati e 6a Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica, nell’ambito dell’*Indagine conoscitiva sulla riforma dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*.

Anche nel caso del C.75, tra i principi generali contenuti nell’**art. 1**, compare un generico riferimento alla funzione extra-fiscale di stimolo alla crescita economica che il sistema tributario dovrebbe esercitare, mentre in linea con quanto era previsto dal DDL S.2651, non c’è alcun riferimento a obiettivi di stimolo alla natalità. Appaiono in questo caso più marcati, in quanto isolatamente identificati, rispettivamente al punto c) e al punto e) dell’art. 1, l’obiettivo di preservare la progressività del sistema tributario e di garantire il rispetto delle autonomie territoriali; al contrario, risultano meno definite le modalità con cui si intende garantire il rispetto del principio di equità orizzontale.

#### 2. Sulla revisione dell’Irpef

Per ciò che riguarda l’**Irpef (art. 2)** di particolare rilievo rispetto alle precedenti ipotesi di revisione del sistema tributario e conformemente al DDL C.1038, è l’assenza del riferimento ad un modello di imposizione personale sui redditi basato sul modello della *dual income tax*, che prevede – in linea generale – l’applicazione di una struttura progressiva di imposizione ai redditi da lavoro e di una struttura invece proporzionale sui redditi da capitale, in quest’ultimo caso però omogenea tra i diversi redditi. Nella proposta di legge in esame, il modello di tassazione dei redditi che si delinea non attiene a questo modello teorico. Da un lato è esplicitamente previsto che i regimi cedolari di tassazione distinguano tra redditi di capitale mobiliare e immobiliare, mantenendo quindi una certa eterogeneità della tassazione in relazione al tipo di reddito di capitale percepito; dall’altro che per le persone fisiche che esercitano arti, professioni e attività di impresa sia prevista un’imposta opzionale e sostitutiva delle imposte sui redditi per i due periodi che seguono il passaggio dal regime forfetario al regime

ordinario per coloro che abbiano conseguito ricavi o compensi al di sotto di una soglia da definire. Nelle intenzioni, la disposizione sembra prevedere un atterraggio morbido per l'uscita dal regime forfetario. Tuttavia, in questo caso si ripropongono le osservazioni in merito agli effetti che una costante frammentazione del prelievo produce con riferimento all'ambito applicativo dell'Irpef, e alle significative violazioni del principio di equità orizzontale che tali disposizioni derogatorie della progressività del prelievo procurano per il finanziamento della spesa pubblica.

Dal punto di vista operativo, la proposta di legge in esame – allo scopo di garantire il rispetto del principio di progressività – propone di ridurre gradualmente le aliquote medie e le aliquote marginali effettive, oltre a prevedere un riordino delle deduzioni e delle detrazioni, e la possibile introduzione di rimborsi diretti per spese di natura socio-sanitaria in luogo delle attuali detrazioni. Al riguardo, non appare chiaro, al momento, se la riduzione delle aliquote medie debba avvenire in relazione a possibili variazioni delle aliquote nominali e degli scaglioni oppure attraverso l'uso di deduzioni o detrazioni; mentre alla riduzione delle eccessive variazioni delle aliquote marginali effettive hanno già contribuito – almeno in una certa misura – le recenti variazioni delle aliquote Irpef del 27 per cento e del 38 per cento, rispettivamente ridotte al 25 per cento e al 35 per cento, variazioni alle quali è stata associata l'eliminazione della precedente aliquota del 41 per cento e l'arretramento dell'aliquota marginale del 43 per cento per redditi superiori a 50 mila euro.

Ora, se il fine ultimo del prelievo è costituito dal finanziamento della spesa pubblica, la definizione del grado di progressività andrebbe coordinata con la dimensione e gli obiettivi della spesa e, in particolare, con le esigenze di finanziamento e con i criteri di accesso ad un sistema di *welfare*, una dimensione che nella proposta di legge – al pari del DDL di cui sopra – appare trascurata. Al grado e alla forma della progressività si collegano poi alcuni elementi degni di rilievo. Il primo riguarda il fatto che propedeutica alla realizzazione dell'equità verticale, e quindi della differenziazione del prelievo al mutare del reddito, è la definizione dell'obiettivo di equità orizzontale che si vuole perseguire con il prelievo stesso. Al riguardo, la revisione della progressività costituirebbe un passaggio razionale di riforma solo nella misura in cui si rimedi alla limitatezza della base imponibile. Diversamente, qualsiasi revisione della progressività che non sia finalizzata al recupero di base imponibile si inserirebbe nella scia già sperimentata – senza particolare successo – degli aggiustamenti di carattere marginale. Progressività e base imponibile sono infatti caratteri inscindibilmente legati; nell'attuale sistema ibrido, procedere con revisioni di uno dei due senza l'altro, non costituisce un'opzione razionale di riforma.

Il secondo elemento, per ragioni simili, concerne il grado di evasione dell'Irpef; la mancata soluzione di questo problema avrebbe l'effetto non solo di confinare l'azione della progressività ad una base imponibile ristretta – come già avviene – ma anche di aggravare la tensione tra coloro che alla progressività sono

soggetti e coloro che se ne possono sottrarre, un fattore che pone in discussione la stessa sostenibilità sociale di un prelievo progressivo nel tempo. L'argomento assume particolare rilevanza, poiché una volta ristretti gli ambiti di applicazione della progressività, non si può più confidare su di essa né per realizzare un'adeguata azione redistributiva, né per definire, attraverso essa, un adeguato contributo al finanziamento della spesa pubblica.

Questi elementi non sono affrontati nella proposta di legge, se non in forma generica. In particolare, non è evidente alcun tentativo di contrastare la formidabile erosione della base imponibile Irpef che – come sopra ricordato – oltre a produrre significative violazioni del criterio di equità orizzontale, rende complesso delineare un modello coerente di equità verticale. L'uso dell'imposizione sostitutiva – nella proposta di legge – rimane diffuso e esteso, e anche favorito nella sua applicazione dal previsto superamento della distinzione tra redditi da capitale e redditi diversi di natura finanziaria, di cui alla lett. f) dell'art. 2. Si tratta di una pratica – quella dell'imposizione sostitutiva – difficilmente reversibile, dato che il suo impiego conduce generalmente a trattamenti tributari di favore che – come anche dimostrato dall'esperienza dell'intero sistema di spese fiscali – risultano difficilmente comprimibili. Al riguardo, ci si espone al rischio che l'intera struttura di imposizione dei redditi personali si riavvicini pericolosamente alla struttura previgente la riforma dell'Irpef, la cui principale caratteristica negativa era proprio quella di prevedere che redditi di diversa natura seguissero strutture differenziate di tassazione.

Per ciò che concerne l'Ires, la proposta di legge – all'art. 3 – ripropone quanto già previsto nell'atto C.3343, con l'unica differenza che, non avendo richiamato la necessità di strutturare un sistema duale, la coerenza della revisione dell'Ires con tale sistema non è più necessaria. I principi di revisione si limitano dunque a richiamare la necessaria semplificazione e razionalizzazione della tassazione del reddito d'impresa, la revisione della disciplina delle variazioni in aumento o in diminuzione ai fini della determinazione del reddito imponibile, e la generica tendenziale neutralità della tassazione del reddito d'impresa rispetto alla forma giuridica prescelta per l'attività d'impresa, senza al riguardo specificare possibili meccanismi di attuazione. Valgono, a questo riguardo, le osservazioni sopra riportate per il DDL C.1038, in relazione alla necessaria attenzione che è opportuno porre nell'assimilazione dei redditi di impresa percepiti da persone fisiche a quelli percepiti da società di capitali, non potendosi riscontrare – nel caso delle persone fisiche – una autonoma capacità contributiva della società di persone o dell'impresa individuale, autonomia che è invece implicita nelle società di capitali e che giustifica l'esistenza di un'imposta sulle società separata da quella personale dei soci persone fisiche. In altri termini, si tratta di un'assimilazione che, dal punto di vista teorico e concettuale, solleva perplessità.

### 3. Sulla revisione dell'Iva

In tema di revisione dell'Iva – **art. 4** – la proposta di legge prevede che la struttura dell'Iva sia razionalizzata con riferimento al numero e ai livelli delle aliquote, nonché alla distribuzione delle basi imponibili tra le diverse aliquote. In sostanza, si tratta di un modello di revisione che era già presente nel DDL C.3343, e che è stato anche ripreso dal DDL C.1038 di cui sopra. Valgono, a questo riguardo, le osservazioni sopra riportate in merito alla discutibile proliferazione di aliquote ridotte e di deviazioni dal regime ordinario Iva per tenere conto di obiettivi extra-fiscali. In particolare, si ribadisce che lo sforzo economico profuso attraverso l'applicazione di aliquote ridotte dell'Iva (inclusa l'eventuale aliquota zero) per il raggiungimento di obiettivi distributivi potrebbe essere più utilmente impiegato per potenziare gli strumenti di spesa pubblica. In questa prospettiva, come valutazione generale, la revisione dell'Iva dovrebbe tendere a recuperare la generalità di questa forma di prelievo, e quindi anche a limitare gli adeguamenti della sua struttura ad obiettivi ambientali, in quanto il segnale di prezzo trasmesso dalla riduzione dell'Iva su beni ambientalmente opportuni potrebbe non essere così evidente da consentire il raggiungimento di obiettivi così ambiziosi. La ripresa della generalità del prelievo Iva, inoltre, servirebbe a colmare l'erosione del tributo che dipende proprio dalla numerosità dei regimi di favore e dall'applicazione delle aliquote ridotte, più di quanto non accada in altri Paesi europei.

### 4. Sulla revisione dell'Irap e di altri tributi locali

Riguardo all'Irap – di cui all'**art. 5** – i termini della proposta C.75 sono di fatto analoghi a quelli già presenti nel C.3343 e nel C.1038. In tutti i casi, si prevede il graduale superamento dell'Irap, per le ragioni sopra ampiamente trattate e che sono riconducibili all'attuale malfunzionamento di un'imposta che – pensata come prelievo sul processo di formazione del valore aggiunto – è stata limitata nella sua base imponibile dalla prevista integrale deducibilità delle remunerazioni del lavoro a tempo indeterminato. Anche in questo caso, in ragione della destinazione di una parte dell'Irap al finanziamento della sanità, è previsto che gli interventi normativi garantiscano il finanziamento del fabbisogno sanitario, anche nelle Regioni soggette a piani di rientro.

Diversamente dal DDL C.1038, tuttavia, la proposta di legge in esame conserva, all'art. 7, un grado di maggiore dettaglio sulla necessità di prevedere almeno alcune revisioni della struttura del **finanziamento regionale e comunale**. In primo luogo, si prevede che le addizionali regionali e comunali Irpef siano sostituite da una sovraimposta. La modifica della forma tecnica, tuttavia, non esaurisce le obiezioni sull'impiego di questo tributo a livello locale, principalmente per le ragioni di estrema limitatezza della base imponibile Irpef. Va poi considerato che – come l'Irap – anche le addizionali Irpef ad aliquota base costituiscono fonte di finanziamento dei fabbisogni sanitari regionali; la loro

trasformazione dovrà quindi necessariamente garantire il contributo al finanziamento dei LEA. Sotto questo profilo, analogamente a quanto osservato per l'Irap, il vincolo di destinazione delle sovrainposte Irpef al finanziamento del fabbisogno sanitario andrebbe rimosso, per garantire che le risorse necessarie ai LEA (e per estensione ai LEP di altre funzioni) provengano da risorse centrali e siano stabili e continue nel tempo.

In secondo luogo, pur se non rivolta alla soluzione delle evidenti distorsioni imputabili al funzionamento dell'Irpef e alla proliferazione dell'imposizione sostitutiva, è però di un certo interesse – nella proposta – la previsione che una quota del gettito proveniente dall'applicazione delle imposte sostitutive sia destinata a Regioni e Comuni sulla base della residenza dei contribuenti, estendendo così la platea delle categorie di reddito coinvolte nel finanziamento di beni e servizi regionali e comunali. Maggiore efficacia, al riguardo, si potrebbe ottenere dalla previsione di una sovrainposta regionale e comunale almeno sulle imposte pagate da redditi con minore mobilità territoriale, come nel caso della cedolare secca sugli immobili e – in una certa misura – dell'imposta sostitutiva prevista per i lavoratori autonomi e i redditi di impresa che rientrano nel campo di applicazione del forfetario. In questi casi, il regime agevolativo prevede un'aliquota talmente ridotta – rispetto persino alla prima aliquota marginale dell'Irpef – da poter suggerire che sovrainposte di limitato ammontare potrebbero generare effetti positivi sulle finanze di Regioni e Comuni senza alterare la convenienza relativa dello strumento. Come si vede, tuttavia, procedendo in questa direzione si rischia di approfondire ulteriormente la distorsione implicita nell'uso di imposte sostitutive e riproporre in modo ancora più marcato l'assetto tributario previgente alla riforma degli anni Settanta, nel quale – con la parte erariale – convivevano numerose addizionali provinciali e comunali.

Infine, in attuazione dei principi del federalismo fiscale, si prevede una revisione dell'attuale riparto, tra Stato e Comuni, del gettito derivante dai tributi applicati agli immobili produttivi di categoria catastale D. Non vi è dubbio che una ripresa dell'IMU su questo tipo di immobili costituisca una migliore applicazione del principio di separazione delle fonti; rimane, senza essere affrontato e risolto, il tema dell'esenzione da imposte dell'abitazione principale, sia dal lato reddituale – essendo prevista la deducibilità integrale del reddito figurativo dell'abitazione principale a fini Irpef – sia dal lato patrimoniale, essendo prevista la completa esenzione da IMU di questo tipo di immobili, con la sola eccezione delle abitazioni di lusso. Pur con tutti i difetti dovuti al mancato aggiornamento del catasto – di cui la proposta di legge si fa carico all'**art. 6** – la reintroduzione dell'IMU sull'abitazione principale costituirebbe un passaggio fondamentale sia per riattivare l'autonomia dei Comuni, sia per consentire una riduzione delle imposte sul reddito, come anche suggerito all'art 1 della proposta in esame, nel momento in cui si afferma la necessità di riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori di produzione. La rivalutazione delle rendite catastali è un ostacolo di difficile superamento, essendo stato già previsto in altre occasioni, ma costantemente rimandato proprio

per il suo effetto automatico sulle imposte commisurate a tali valori. Nella proposta di legge in esame, in conformità a tale difficoltà, si afferma infatti che le nuove informazioni catastali acquisite nel processo di revisione non possano essere utilizzate per la determinazione della base imponibile dei tributi la cui applicazione si fonda sulle risultanze catastali e, di conseguenza, per la determinazione delle agevolazioni e dei benefici sociali. Sotto questo profilo, si tratterebbe quindi di una revisione fiscalmente neutrale, proprio in un settore nel quale i differenziali di rendita catastale sono potenzialmente in grado di produrre palesi violazioni del criterio di equità orizzontale e effetti distributivi indesiderati.