

Rivista Telematica di **Diritto Tributario**

Rivista semestrale

Dicembre 2021

2

DIREZIONE SCIENTIFICA

Loredana Carpentieri

Angelo Contrino

Francesco Crovato

Alberto Marcheselli

Franco Paparella

ISSN 2499-2569


**Pacini
Giuridica**

Rivista Telematica di Diritto Tributario

COMITATO DI DIREZIONE

Loredana Carpentieri; Angelo Contrino; Francesco Crovato; Alberto Marcheselli, Franco Paparella.

COMITATO SCIENTIFICO DEI *REFEREE*

Niccolò Abriani; Massimo Basilavecchia; Gianluigi Bizioli; Pietro Boria; Clelia Buccico; Andrea Carinci; Oreste Cagnasso; Andrea Colli Vignarelli; Federico Consulich, Daria Coppa; Paola Coppola; Giuseppe Corasaniti; Roberto Cordeiro Guerra; Francesco D'Ayala Valva; Lorenzo Del Federico; Eugenio Della Valle; Mario Esposito; Andrea Fedele; Valeri Ficari; Piera Filippi; Stefano Fiorentino; Andrea Giovanardi; Alessandro Giovannini; Giuseppe Ingrao; Salvatore La Rosa; Maurizio Logozzo; Raffaello Lupi; Giuseppe Marini; Valeria Mastroiacovo; Giuseppe Melis; Enrico Marellò; Sebastiano Maurizio Messina; Francesco Moschetti; Salvatore Muleo; Mario Nussi; Gaetano Ragucci; Pasquale Russo; Guido Salanitro; Livia Salvini; Roberto Schiavolin; Mauro Trivellin; Dario Stevanato; Loris Tosi; Antonio Felice Uricchio; Marco Versiglioni; Antonio Viotto; Tiziana Vitarelli.

COMITATO DI REDAZIONE

Francesco Farri (coordinatore); Paolo Arginelli; Federica Campanella; Francesca Catarzi; Luca Costanzo; Anna Ilaria D'Ambrosio; Silvia Giorgi; Giuseppe Mercuri; Francesco Odoardi; Alessandro Vicini Ronchetti; Adriana Salvati; Alessia Tomo; Alessandro Zuccarello.

Tutti i contributi pubblicati nella Rivista sono stati sottoposti alla valutazione del Comitato di Direzione e alla revisione anonima del Comitato Scientifico dei Referee, in base all'apposito Regolamento (consultabile sul sito: <https://www.pacinieditore.it/prodotto/rivista-telematica-di-diritto-tributario/>).

La revisione dei contributi pubblicati in questo fascicolo è stata effettuata da: Massimo Basilavecchia, Clelia Buccico, Andrea Colli Vignarelli, Daria Coppola, Roberto Cordeiro Guerra, Francesco D'Ayala Valva, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari, Piera Filippi, Andrea Giovanardi, Giuseppe Ingrao, Maurizio Logozzo, Guglielmo Maisto, Enrico Marellò, Giuseppe Marini, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina, Salvatore Muleo, Antonio Perrone, Gaetano Ragucci, Guido Salanitro, Marco Versiglioni, Antonio Viotto.

Segreteria di redazione: Gloria Giacomelli
ggiacomelli@pacinieditore.it
Phone +39 050 31 30 243 - Fax +39 050 31 30 300

Amministrazione:
Pacini Editore Srl, via Gherardesca 1, 56121 Pisa
Tel. 050 313011 • Fax 050 3130300
www.pacinieditore.it • abbonamenti_giuridica@pacinieditore.it

I contributi pubblicati su questa rivista potranno essere riprodotti dall'Editore su altre, proprie pubblicazioni, in qualunque forma.

In corso di registrazione presso il Tribunale di Pisa
Direttore responsabile: Patrizia Alma Pacini

INDICE ANNATA 2021

FASCICOLO N. 2

LUGLIO - DICEMBRE

I – LE FONTI, I PRINCIPI E L’ABUSO DEL DIRITTO

Principi generali

- TOMMASO CALCULLI, *Dalla buona fede nel rapporto tributario alla leale collaborazione interistituzionale: il caso della finanza agevolata* 671
- ALESSIA TOMO, *Liste evasori e CEDU: riflessioni in merito alla (dubbia) proporzionalità delle misure di public shame* 677

Riforma fiscale

- EUGENIO DELLA VALLE, *Le coordinate della delega sulla “riforma” del sistema tributario* 691
- GIANLUCA SELICATO - SALVATORE ANTONELLO PARENTE, *La “riforma del catasto fabbricati” nella recente proposta di delega per la revisione del sistema fiscale: linee di sviluppo e criticità* 708

II – L’OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

- ALESSANDRO ZUCCARELLO, *Sulla eccepibilità della compensazione nei giudizi di rimborso* 723

III – L’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

- EDOARDO CAMINALE, *Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente nel caso di aperture coattive di borse, plichi sigillati e simili in carenza di autorizzazione* 731

IV – L’ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

L’atto impositivo

- CHRISTIAN CALIFANO, *La Suprema Corte apre alla possibilità di formazione frazionata della motivazione dell’atto nel corso del processo* 741

I metodi di accertamento

- GIUSEPPE VANZ, *Accertamenti sul transfer pricing e onere della prova* 746

V – LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

Riscossione

ANTONIO MARINELLO, <i>Obbligazione tributaria, relazione con i bisogni della famiglia ed esecuzione sui beni del fondo patrimoniale</i>	755
---	-----

Rimborsi

FRANCESCO MATTARELLI, <i>Il diritto agli interessi sui rimborsi IVA sospesi come presupposto fondamentale per il rispetto del principio di neutralità del tributo</i>	762
---	-----

Procedure concorsuali e crisi d'impresa

GIULIA RUGOLO, <i>Discutibili dubbi interpretativi della Cassazione sull'ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari e previdenziali in base all'avviso di accertamento esecutivo ed all'avviso di addebito non notificato</i>	768
---	-----

VI – IL PROCESSO TRIBUTARIO

FRANCESCO ALBERTINI, <i>La Cassazione precisa il fondamento della piena legittimità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario</i>	779
SAMANTHA BUTTUS, <i>L'opponibilità del beneficium excussionis e la "facoltatività" della giurisdizione tributaria</i>	786
DAVIDE EMONE, <i>Il processo tributario telematico tra libertà delle forme, effettività della tutela e neo-formalismo informatico</i>	795
MATTEO FANNI, <i>Poteri istruttori delle Commissioni e condizioni d'utilizzo: la Cassazione prende le distanze dalla Consulta?</i>	803
LUCIA LEONCINI, <i>Connessione delle cause e sospensione necessaria nel processo tributario</i>	811

VII – IL SISTEMA SANZIONATORIO

Sanzioni amministrative

FEDERICA CAMPANELLA, <i>Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE per l'IRAP tra irragionevolezza del blocco del ravvedimento operoso e inapplicabilità dell'esimente per obiettiva incertezza della norma</i>	823
FRANCESCO GARGANESE, <i>Crisi pandemica ed omesso versamento dei tributi: è invocabile la causa di non punibilità della forza maggiore?</i>	832
LAURA LETIZIA, <i>Crediti d'imposta "inesistenti" o "non spettanti": la Corte di Cassazione precisa le differenze qualificatorie</i>	839

Sanzioni penali

LUCA COSTANZO, <i>Il principio del ne bis in idem tributario tra garanzie del contribuente e istituti di integrazione procedimentale</i>	846
LORENZO IMPERATO - ENRICO MARELLO, <i>Profili penal-tributari dell'assoggettamento a PEX di una cessione di partecipazioni</i>	853

VIII – L'IRPEF

SILVIA GIORGI, <i>Superbonus: riqualificazione energetica, “rivoluzione verde” e dubbi sul regime di responsabilità di fornitori e cessionari</i>	863
PIETRO MASTELLONE, <i>Redditi derivanti da operazioni in criptovalute: profili di fiscalità sostanziale e adempimenti dichiarativi a carico dei contribuenti</i>	870
FRANCESCO NICOLOSI, <i>Distribuzioni da trust opachi non residenti: questioni problematiche e problemi irrisolti</i>	870
FRANCESCO ODOARDI, <i>Nuovi limiti in materia di welfare aziendale secondo l'opinabile tesi dell'Agenzia delle Entrate</i>	887
SILVIO RIVETTI, <i>Il General Contractor e il superbonus 110%: alla ricerca del nuovo Eldorado. Riflessioni sui profili fiscali di contratti atipici, includenti mandato senza rappresentanza e appalto in edilizia, in tema di spese fiscalmente detraibili</i>	894
DAVID ROSSETTI - ALBERTO GATTO, <i>Lavoratori dipendenti bloccati in Italia dalle restrizioni Covid-19: determinazione della residenza fiscale e individuazione dello Stato cui spetta il potere di tassare i redditi prodotti lavorando da remoto</i>	902
GIANLUCA STANCATI, <i>Il trattamento tributario dei “bonus anti-Covid” per gli autonomi: note critiche a margine delle Risposte dell'Agenzia delle Entrate nn. 84 e 273 del 2021</i>	908

IX – IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Statuto fiscale dell'impresa

PAOLA COPPOLA, <i>La “confusione” delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti</i>	917
PAOLA COPPOLA, <i>La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci di società a ristretta base azionaria</i>	924

Elementi negativi del reddito d'impresa

VALENTINA BUZZI, <i>La qualificazione fiscale delle somme corrisposte a titolo di fee nel contesto delle operazioni internazionali di finanziamento per la realizzazione di operazione di LBO</i>	933
MELO MARTELLA, <i>La deducibilità della svalutazione delle rimanenze di beni a seguito della emergenza pandemica tra alleggerimento degli oneri probatori e rivisitazione del regime dei beni valutati a costo specifico</i>	941
FRANCESCA PROSPERI, <i>Sulla natura dell'art. 110, comma 7, D.P.R. n. 917/1986: orientamenti della giurisprudenza di legittimità</i>	948

Agevolazioni e incentivi

GIUSEPPE RIVETTI, <i>Le zone economiche speciali tra ipertrofia normativa e aspettative di sviluppo economico. Agevolazioni tributarie e semplificazioni amministrative</i>	952
---	-----

Operazioni straordinarie

ELENA FIORINA - CAROLA PASSI, <i>Operazioni straordinarie tra società semplici: alla ricerca di un principio di neutralità fiscale ovvero di un presupposto impositivo de iure condito</i>	956
--	-----

X – L’IVA

ANNA RITA CIARCIA, <i>Sul regime IVA delle prestazioni di servizi rese dai Consorzi nei centri per l’immigrazione</i>	967
BARBARA ROSSI - MAURIZIO BANCALARI - MARZIA MANICA, <i>Rilevanza ai fini IVA dell’intervento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni</i>	973

XI – LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Imposta di registro

ADRIANA SALVATI, <i>I termini di decadenza senza norma: agevolazioni “prima casa” e vendita infra quinquennale</i>	981
--	-----

XII – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

SANDRA BORTOLINI, <i>I recenti approdi interpretativi dell’applicazione dei c.d. “automatismi fiscali” alle regioni per la copertura del disavanzo di gestione nel settore sanitario</i>	991
ANDREA PURPURA, <i>Debenza IMU e occupazione abusiva dell’immobile: alcune riflessioni a margine di una recente sentenza di merito</i>	998

XIII – TRIBUTI EUROPEI

Accise

ANDREA BUCCISANO, <i>La Corte di Giustizia UE chiarisce i confini dell’esonazione da accise sul bunkeraggio di commercial yacht. Prime osservazioni sulla sentenza 16 settembre 2021, C-341/20</i>	1007
--	------

XIV – LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

Diritto tributario europeo

FEDERICO BERTOCCHI, <i>Il regime fiscale delle “provviste di bordo”: condizioni tecnico-giuridiche per definire una nave come “in partenza” da un porto nazionale</i>	1021
GIOVANNI CONSOLO, <i>La disapplicazione degli “aiuti di Stato” da parte dell’Amministrazione finanziaria</i>	1029
ANGELO CONTRINO - GUGLIELMO MAISTO - PASQUALE PISTONE - GAETANO RAGUCCI - MAURO TRIVELLIN, <i>Risoluzione delle controversie fiscali nell’Unione Europea (Direttiva n. 2017/1852/UE)</i>	1035
GIUSEPPE GUARENTE, <i>Request for a preliminary ruling on the validity of Article 9a of Council Implementing Regulation (EU) No. 282/2011</i>	1054
GIOVANNA PETRILLO, <i>Next Generation UE e nuovo sistema di risorse proprie: un passaggio decisivo verso la costituzione di un nuovo modello fiscale europeo?</i>	1062
MANUELE TINÉ - ELIA FAUSTI - CAROLA PASSI, <i>L’esonazione da ritenuta estesa agli OICR UE e aderenti al SEE</i>	1069
ANTONIO VIOTTO, <i>Brexit, libertà fondamentali e tassazione dei redditi transnazionali</i>	1080

Diritto tributario internazionale

MASSIMO BELLINI - DANIELA DE LUCIA, <i>Normativa DAC6 e transazioni di cui all'Hallmark C.1 nell'ambito di gruppi multinazionali: luci, ombre e risvolti operativi</i>	1089
FILIPPO ALESSANDRO CIMINO, <i>Riflessi sanzionatori delle rettifiche del reddito derivanti da accertamenti in materia di transfer pricing</i>	1098
RICCARDO MICHELUTTI - EUPLIO IASONE, <i>Implicazioni fiscali del trasferimento di residenza (estero su estero) di CFC. Considerazioni a margine della Risposta ad interpello 694 del 2021</i>	1107
ROBERTO SUCCIO, <i>Note minime di sintesi su alcuni aspetti tributari dell'American Jobs Plan</i>	1114
PAOLA TARIGO, <i>Elementi innovativi dell'obbligo di accreditamento nella più recente tax treaty policy italiana</i>	1119
MAURO TRIVELLIN, <i>La risoluzione delle controversie internazionali: l'attuazione della Direttiva UE 2017/1852</i>	1128

XV – RUBRICHE

Editoriali

ALESSANDRO GIOVANNINI, <i>Proposte di riforma fiscale</i>	1137
FRANCESCO FARRI, <i>Natale a Betlemme: la giustizia fiscale alla base storica della "pienezza dei tempi"</i>	1145
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Il "Caso Maradona" e ciò che i sismografi non rilevano (ancora): verso un allargamento dell'oggetto del processo tributario?</i>	1148

Il punto su...

GIUSEPPE CORCIULO - ALESSANDRO LEARDINI, <i>Il requisito della "discontinuità" nell'ambito del regime impatriati</i>	1153
ADRIANA SALVATI, <i>Ufficio del processo anche per i giudici tributari?</i>	1156

Le coordinate della delega sulla “riforma” del sistema tributario

The coordinates of the delegation law on the “reform” of the tax system

EUGENIO DELLA VALLE

Abstract

Il disegno di legge delega per la “riforma” del sistema fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri il 5 ottobre scorso detta un duplice ordine di principi e criteri direttivi: quelli “generali” di cui all’art. 1 e quelli, per così dire, di “area” ossia relativi ai singoli oggetti per i quali la delega prevede specifici interventi, negli articoli dal 2 al 9, al fine di realizzare la razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario. Il presente contributo intende offrire un quadro sistematico dei principali interventi previsti nel disegno di legge, evidenziando come la “riforma” si muova ancora nella tradizionale prospettiva redditocentrica della progressività, pur confermando il definitivo abbandono del modello unitario di imposta personale sul reddito complessivo delle persone fisiche.

Parole chiave: riforma fiscale, imposta sul reddito delle persone fisiche, progressività, codificazione del diritto tributario

Abstract

The delegation law draft on the “reform” of the tax system approved by the Council of Ministers on October 5th, 2021 establishes a twofold set of principles and guidelines: the “general” ones, in article 1, and the ones related to specific “areas” of the tax system, in articles 2 to 9, thorough which the delegation law requires actions to improve the rationality and to reduce the complexity of the Italian tax system. The present essay aims to provide a systematic view on the main interventions envisaged in the draft law, highlighting that this “reform” still moves on the perspectives of the centrality of income taxation and of progressivity, although confirming the definitive overcoming of the model of the all-encompassing income tax for individuals.

Keywords: reform of the tax system, personal income tax, progressivity, tax law codification

SOMMARIO: **1.** L'impostazione della delega. - **2.** Gli obiettivi della “riforma”. - **3.** L'imposizione personale sui redditi. - **4.** L'IRES ed il reddito d'impresa. - **5.** L'IVA e le accise. - **6.** Il ruolo della codificazione. - **7.** Conclusioni.

1. Il disegno di legge delega per la “riforma” del sistema fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri il 5 ottobre scorso, come noto, si inserisce tra “*le azioni chiave individuate nel PNRR per dare risposta alle debolezze strutturali del Paese e in tal senso costituisce parte integrante della ripresa che si intende innescare anche grazie alle risorse europee*” (1). Preceduto da un’indagine conoscitiva sulla

(1) Così la relazione illustrativa al disegno di legge.

“Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario” affidata alla VI Commissione Finanze della Camera ed alla 6° Commissione Finanze e Tesoro del Senato ed articolata in una serie di audizioni, il disegno di legge prevede alcuni interventi manutentivi, di revisione e/o razionalizzazione, di alcuni importanti porzioni del sistema tributario, interventi in gran parte prefigurati nel documento redatto a conclusione della suddetta indagine (di seguito “Documento conclusivo”) (2).

Non si tratta di una *riforma* vera e propria rimanendo fuori dai suddetti interventi, se si eccettua il caso del perimetro della codificazione (sulla portata della quale v. *infra*), vaste aree del sistema fiscale (o “tributario” posto che le due espressioni nel contesto del disegno di legge sembrano utilizzate fungibilmente) e, quanto a quelle coinvolte, ossia imposte sui redditi ed i principali tributi indiretti (dell'IRAP si prevede la graduale soppressione), non è contemplata alcuna rivoluzione.

L'impostazione della revisione del sistema tributario quale divisa dal disegno di legge, nel replicare la struttura della precedente revisione disposta con la L. n. 23/2014, si basa su un duplice set di principi e criteri direttivi: da un lato quelli “generali” di cui all'art. 1 e quelli, per così dire, di “area” ossia quelli relativi ai singoli oggetti per i quali la delega prevede specifici interventi negli articoli dal 2 al 9.

Questi ultimi riguardano in particolare l'imposizione personale sui redditi (art. 2), l'IRES e la tassazione del reddito d'impresa (art. 3), l'IVA e la tassazione indiretta sulla produzione e sui consumi (art. 4), il “graduato” superamento dell'IRAP (art. 5), il catasto (art. 6), la revisione delle addizionali comunali e regionali all'IRPEF (art. 7) il sistema nazionale della riscossione (art. 8) e la codificazione (art. 9).

Il rapporto tra le due serie di principi e criteri direttivi, quelli cioè “generali” e quelli di “area”, non è invero chiarissimo. Potrebbe in effetti venire il dubbio che i primi non abbiano solo la funzione di orientare il Governo quando interviene sui singoli oggetti cui sono indirizzati i secondi, ma che essi riguardino un autonomo oggetto, di portata vastissima ossia il “sistema fiscale” nella sua interezza.

Il dubbio potrebbe sorgere poiché i principi e criteri direttivi “generali”, fatta eccezione per quello che guarda alla riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale (art. 1, lett. *d*), vengono espressamente richiamati solo a proposito delle modifiche da recare al sistema nazionale della riscossione (v. art. 8).

Senonché non credo possa sostenersi che la revisione del sistema fiscale (o tributario) rappresenti un oggetto autonomo di intervento in quanto la estrema genericità dei principi e criteri direttivi “generali” (3), ove rapportata al sistema tributario (o fiscale) nel suo complesso, difficilmente supererebbe il vaglio della legittimità costituzionale, pur tenuto conto della prassi della delega legislativa che conferma una progressiva erosione del contenuto dei principi e criteri direttivi, divenuti nel tempo (non solo delle deleghe legislative “tributarie”) mere enunciazioni generali e generiche (4).

Quasi del tutto evanescenti sono, infatti, i seguenti principi e criteri direttivi “generali” elencati nell'art. 1 (rubricato “*Delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e procedura*”), cui deve aggiungersi il rispetto degli artt. 3 e 53 Cost. e del diritto UE, pure prescritto dalla predetta disposizione di apertura:

- lo “stimolo alla crescita economica attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori della produzione”;
- la “razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario anche con riferimento: 1) agli adempimenti a carico dei contribuenti al fine di ridurre i costi di adempimento, di gestione e di amministrazione del sistema fiscale; 2) all'individuazione ed eliminazione di micro-tributi per i quali i costi

(2) Su tale documento v. LEO M., *Le linee guida per la riforma fiscale fra proposte condivisibili e lacune da colmare*, in *il fisco*, 2021, 30, 2907 ss.

(3) Li ritiene evanescenti CORASANITI G., *Tassazione dei redditi di natura finanziaria: principi e criteri direttivi troppo generici ed indeterminati*, in *il fisco*, 2021, 42, 4007 ss.; per CARINCI A., *La riforma fiscale, ovvero come la montagna partorisce il topolino*, in *L'accertamento*, 2021, 5, 1 ss., i principi e criteri direttivi di cui all'art. 1 del disegno di legge “*appaiono direttive di massima, obiettivi sistemici, ma non certo ordini o direttive su cui informare un progetto legislativo*”.

(4) Per ampi riferimenti giurisprudenziali sul fenomeno della delega legislativa, da ultimo, v. RONGA U., *La delega legislativa*, Napoli, 2020, 137 ss.

- di adempimento dei contribuenti risultino elevati a fronte di un gettito trascurabile per lo Stato e trovando le opportune compensazioni di gettito nell'ambito dell'attuazione della presente legge*";
- il "preservare la progressività del sistema tributario";
 - il "ridurre l'evasione e l'elusione fiscale".

Fatta eccezione forse per la prevista riduzione del carico fiscale sui redditi prodotti dai fattori produttivi, trattasi di principi e criteri direttivi generalissimi (degli obiettivi semmai), dunque, alcuni dei quali forse sovrabbondanti siccome già nella Carta costituzionale (come quello relativo alla progressività del sistema tributario (5)); ed invero, aumentare l'efficienza della struttura delle imposte, ridurre i costi di *compliance* ovvero di gestione ed amministrazione del sistema fiscale, così come l'eliminazione dei tributi a scarso gettito o la riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale, costituiscono prescrizioni affatto insufficienti a delimitare l'intervento dell'Esecutivo qualora l'intenzione sia quella di coinvolgere realmente il sistema tributario nel suo complesso. Basti solo pensare, ad esempio, alla sorte del segmento sanzionatorio del predetto sistema che verrebbe lasciato del tutto privo di coordinate.

Quanto invece al quadro composto dai principi e criteri direttivi di "area" declinati nelle disposizioni dedicate ai singoli interventi di revisione, il discorso è diverso.

Per quanto sia diffusa la convinzione che anche qui le indicazioni ritraibili dal disegno di legge siano piuttosto generiche, le coordinate all'interno delle quali l'Esecutivo deve muoversi, per quanto estremamente sintetiche in specie se paragonate con precedenti esperienze di delega (senza scomodare la storica grande *Riforma* delineata nella L. n. 825/1971, si pensi, alla "profondità" dei principi e criteri direttivi contemplati nell'art. 3 della L. n. 662/1996 ed ancor più a quelli di cui alla L. n. 80/2003 dedicata alla "*Riforma del sistema fiscale statale*"), sono comunque idonee ad orientare la funzione legislativa (6).

2. Gli obiettivi della "riforma" emergono comunque dai veduti principi e criteri direttivi generali tra i quali, come si è visto, si rinviene lo stimolo alla crescita economica aumentando l'efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale su capitale e lavoro, nonché la razionalizzazione e semplificazione del sistema fiscale riducendo i costi di *compliance*, di gestione ed amministrazione del sistema fiscale e l'eliminazione dei tributi minori a scarso gettito.

Una "riforma" che guardi alla crescita ed alla semplificazione costituisce del resto l'esito dell'indagine conoscitiva cui si è sopra fatto cenno siccome compendiato nel Documento conclusivo.

La vera ragione della delega e l'"occasione" che la determina nell'attuale momento storico post-pandemico è, dunque, la constatazione che il vigente sistema tributario rappresenta un ostacolo ad uno sviluppo sostenibile dell'economia, la quale, già prima dell'emergenza sanitaria mostrava segnali allarmanti in termini di tasso di crescita del PIL, stabilmente inferiore a quello dei Paesi dell'"Area euro", e di una pressione fiscale su capitale e lavoro nettamente superiore alla media dell'area euro.

Le aliquote implicite di tassazione dei fattori produttivi sono infatti particolarmente elevate e scoraggiano, da un lato, il risparmio e, dall'altro, la partecipazione al mercato del lavoro, soprattutto da parte dei percettori dei redditi più bassi e dei secondi percettori di reddito nelle famiglie (oggi ancora di genere femminile) e le attività imprenditoriali.

Anche la complessità del sistema tributario costituisce un ostacolo alla crescita giacché la *compliance* determina costi così come la sua gestione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Basti al riguardo pensare ai numerosi fattori che causano l'articolazione della struttura dell'IRPEF - oggi basata su un sistema pseudo-duale che sottrae alla progressività porzioni estese di alcune categorie di reddito -, alla divaricazione tra criteri di redazione del bilancio d'esercizio rispetto a quelli tributari ed alla determinazione dell'imponibile IRAP.

Di qui l'obiettivo della razionalizzazione/semplificazione del sistema.

(5) Il conformarsi al quale sarebbe già ricompreso nella prescrizione circa il rispetto degli artt. 3 e 53 Cost.

(6) Lamentava, invece, l'estrema genericità delle indicazioni rinvenibili nel Documento conclusivo LEO M., op. cit., 2908.

Trattasi di obiettivo che, per la delega, come si è visto, va centrato “preservando” la progressività del sistema tributario complessivo (7) riducendo l’evasione e l’elusione fiscale (8).

3. Un ruolo centrale nella “riforma”, e non poteva essere altrimenti, è attribuito dalla delega al sistema di imposizione sui redditi e, a quella personale in particolare. Il ruolo dell’IRPEF ai fini della progressività del sistema tributario, considerato il relativo gettito (che pesa per circa il 40% del gettito tributario complessivo tenendo conto anche delle addizionali (9)), è di fondamentale importanza, così come lo sono le interrelazioni, quanto al reddito d’impresa, con la disciplina dell’IRES.

A tali aree sono dedicati gli artt. 2 e 3 del disegno di legge concernenti, rispettivamente, l’imposizione personale sui redditi e la tassazione del reddito d’impresa in ambito IRES.

Per quanto riguarda la prima, il disegno di riordino poggia sui seguenti principi e criteri direttivi di “area”: (i) la “*progressiva e tendenziale evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale*” in cui la proporzionalità dell’imposizione sia riservata, quanto ai soggetti diversi dai contribuenti IRES, ai “*redditi derivanti dall’impiego del capitale, anche nel mercato immobiliare, nonché ai redditi direttamente derivanti dall’impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo*”; (ii) la riduzione graduale delle aliquote medie effettive che si applicano ai redditi da lavoro con il particolare obiettivo di incentivare l’offerta di lavoro e la partecipazione al mercato del lavoro da parte dei giovani e dei secondi percettori di reddito (ancora prevalentemente appartenenti al genere femminile), nonché le attività imprenditoriali e l’emersione degli imponibili; (iii) la riduzione graduale delle variazioni eccessive delle aliquote marginali effettive; (iv) il riordino di deduzioni e detrazioni; (v) l’armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio contenendo gli spazi di elusione dell’imposta; (vi) la trasformazione delle addizionali regionali e comunali in sovrimposte (a quest’ultimo pilastro è dedicato l’art. 8 del disegno di legge che si occupa anche del riparto tra Stato e comuni del gettito dei tributi gravanti sugli immobili e sulle transazioni immobiliari).

È evidente in tale disegno di riordino l’influenza esercitata dall’indagine conoscitiva che ha preceduto l’elaborazione del disegno di legge giacché nel Documento conclusivo si prende atto dell’impossi-

(7) Sul principio di progressività, tra gli altri, v. GALLO F., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, 287 ss.; STEVANATO D., *Dalla crisi dell’Irpef alla flat tax*, Bologna, 2016, *passim*; SCHIAVOLIN R., *Il principio di progressività del sistema tributario*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 151 ss. (il quale evidenzia come costituisca *communis opinio* quella secondo cui la formulazione data al principio dall’art. 53 Cost. “è tanto generica da consentire al legislatore tributario, nell’attuazione di esso, un ambito amplissimo di scelte discrezionali, e correlativamente da confinare ad ipotesi marginali il sindacato di legittimità costituzionale”); CARPENTIERI L., *L’illusione della progressività*, Roma, 2012, *passim*; GIOVANNINI A., *Il limite quantitativo all’imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1340 ss.; ID., *Il re fisco è nudo*, Milano, II ed., 2016, *passim*.

(8) Sul rapporto tra crescita ed equità fiscale, per tutti, v. GALLO F., *Etica e giustizia nella “nuova” riforma tributaria*, in *Pol. dir.*, 2003, 4, 534-535 (ivi si legge che, “*pur considerando una maggiore crescita l’unica strada virtuosa per ridurre il rapporto debito-PIL, tuttavia non credo che la riduzione possa essere decisa da un giorno all’altro a discapito della giustizia sociale. In momenti, come questi, di bassa congiuntura essa può essere solo inserita tra gli obiettivi prioritari e non può comunque essere decisa a svantaggio di necessarie politiche di protezione sociale e rinunciando a realizzare sinergie tra sviluppo economico e sviluppo sociale*” e che “*il tema dei «tempi» della riduzione della pressione fiscale – e, quindi, di attuazione della riforma del sistema tributario – dovrebbe essere posto concretamente in questi termini espliciti e correlati alle politiche della spesa: prima si stabilisce, nelle opportune sedi politiche e ai diversi livelli decisionali, quale ragionevole ed efficiente welfare dello «sviluppo umano» e quali tipi e livelli di servizi pubblici vogliamo e poi, in relazione alla spesa che ne consegue, si determini l’entità del finanziamento a mezzo tributi e, perciò, i limiti della tassazione nonché l’entità e i tempi della sua riduzione.*”; dello stesso Autore, quanto alla giustificazione etica del tributo ed ai rapporti tra giustizia fiscale e giustizia sociale nell’ambito di una nota ricostruzione del principio di capacità contributiva che ne svaluta la funzione di garanzia attribuendogli il ruolo di mero criterio di riparto che impone la ragionevolezza e la congruità delle scelte discrezionali del legislatore, v. anche *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, 61 ss.

(9) Per alcuni dati relativi al gettito tributario in Italia v. le tabelle allegate all’audizione di LIBERATI P. ed a RICOTTI G., Capo del Servizio Assistenza e consulenza fiscale della Banca d’Italia, cui *adde* PETRANGELI P., *Profili di inefficienza dell’attuale sistema fiscale: l’IRPEF e le sue Addizionali*, in *il fisco*, 2021, 19, 1807 ss.

bilità pratica di passare ad un modello CIT (*Comprehensive Income Tax*) riportando nella progressività i redditi che sono oggi soggetti a forme di imposizione sostitutiva e si ipotizza un sistema di imposizione personale sui redditi compiutamente duale nel quale il livello delle aliquote sui redditi di capitale e dei regimi sostitutivi cedolari si attestano intorno all'aliquota applicata al primo scaglione IRPEF fatta eccezione per il regime oggi riservato ai lavoratori autonomi ed alle imprese con fatturati non superiori ai 65.000 euro.

L'idea era dunque quella di confermare il vigente modello "plurale" e "molteplice" (*Plural Income Taxation*) dell'IRPEF nel quale alla sua ordinaria applicazione sui redditi di lavoro (soprattutto dipendente) e sulle pensioni fa da *pendant* un'elevata frammentazione delle tipologie di reddito soggette a diverse forme di imposizione sostitutiva, non correlate tra loro (si pensi, tra l'altro, ai redditi finanziari, alla cedolare secca sui canoni di locazione, ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo soggetti a prelievo proporzionale fino a 65.000 euro di compensi/ricavi, ai redditi di fonte estera dei neo-residenti, alle plusvalenze immobiliari, al regime dei c.d. impatriati, ai premi di produttività ecc.).

In questa direzione la delega muove convintamente con la razionalizzazione della dualità del sistema prescrivendo l'allineamento del carico fiscale gravante sui redditi derivanti dall'impiego del capitale (anche se volto all'acquisizione di immobili), inclusi quelli "misti" di lavoro autonomo e d'impresa direttamente riferibili al predetto impiego (ove conseguiti da soggetti diversi da quelli cui è applicabile l'IRES), contemporaneamente disponendo la graduale riduzione sia delle aliquote medie effettive con uno sguardo privilegiato ai redditi da lavoro ed a quelli derivanti dall'esercizio di impresa, che delle variazioni eccessive delle aliquote marginali effettive (laddove per aliquote medie e marginali effettive, si legge nell'art. 2, comma 1, lett. b, si intendono "*quelle derivanti dall'applicazione all'Irpef senza tenere conto né dei regimi sostitutivi né delle detrazioni diverse da quelle per tipo di reddito*") (10).

Nessuna indicazione, peraltro, la delega fornisce su come separare, quanto ai redditi di lavoro autonomo e di impresa la porzione che sia riferibile "direttamente" al capitale investito, circostanza curiosa se si pensa che uno degli obiettivi del disegno di legge, come detto, è la semplificazione del sistema laddove, al contrario, la ricerca di un criterio distintivo che consenta per i redditi misti di imputare pro-quota le porzioni di reddito soggette, rispettivamente, l'imposta proporzionale e quella con aliquote progressive porta, come dimostra il confronto con esperienze straniere, all'elaborazione di formule estremamente opinabili e di non sicura affidabilità (11).

Il tema, come noto, si pone in particolare per gli imprenditori individuali, le società di persone e le società di capitali a ristretta base partecipativa in cui i soci partecipano spesso con la propria attività lavorativa ed il loro impegno personale alla produzione dell'utile societario.

Quanto alla progressività, comunque definitivamente ridimensionata dalla certificazione del sistema duale operata dalla delega, essa finisce così per essere affidata alle aliquote, alle deduzioni ed alle detrazioni, insomma più in generale alle spese fiscali, altrimenti dette *tax expenditures*, concetto, come noto, di incerta perimetrazione (12).

Ed invero, come si è visto, l'art. 2 del disegno di legge dedica una particolare attenzione alle aliquote medie effettive (anche al fine di alleviare il carico tributario sul lavoro) ed alle variazioni delle aliquote marginali effettive, nonché al riordino di deduzioni e detrazioni con particolare riferimento ai loro effetti in termini di equità e di efficienza dell'imposta (13). In tal modo, evidentemente, volendosi rimediare

(10) Quanto al 2022, la dotazione di risorse onde ridurre l'IRPEF "*con l'obiettivo di ridurre il cuneo fiscale sul lavoro e le aliquote marginali effettive, da realizzarsi attraverso sia la riduzione di una o più aliquote ..., sia una revisione organica del sistema delle detrazioni per redditi di lavoro dipendente e del trattamento integrativo*", nonché l'aliquota dell'IRAP, è prevista dall'art. 2 del disegno di legge di bilancio.

(11) Così STEVANATO D., op. cit., 110 s.

(12) Come rileva STEVANATO D., op. cit., 157-159.

(13) Rileva nella propria audizione STEVANATO D., come la fissazione delle aliquote e degli scaglioni (o l'adozione di una progressività continua) appartiene "*al novero delle scelte più squisitamente politiche, fortemente condizionate da esigenze di gettito a loro volta legate al livello della spesa pubblica e poco adatte a considerazioni e proposte di ordine tecnico*";

all'andamento erratico della progressività dell'IRPEF che dipende, tra l'altro, dal forte salto di aliquota tra il secondo ed il terzo scaglione di reddito e dal fatto che le detrazioni decrescono al crescere del reddito e che, superata la fascia di esenzione da IRPEF, le addizionali locali sono applicate su tutto il reddito, compreso quello non soggetto all'imposta erariale (14).

Previsioni, quelle di cui alla lett. b) dell'art. 2, che potrebbero essere sfruttate per introdurre l'esenzione del minimo vitale in modo uniforme almeno all'interno dell'IRPEF progressiva; oggi, infatti, le detrazioni d'imposta che determinano una "no tax area" variano in funzione delle categorie di reddito, quando non spettano affatto. E ciò pur considerando il fatto che la detrazione, avente oggi la funzione di ridurre l'impatto della tassazione sui redditi degli scaglioni più bassi, non costituisce lo strumento ideale per esentare il minimo vitale giacché opera a valle della determinazione del tributo e dunque sul reddito in relazione al quale è calcolata.

Sul versante delle spese fiscali il riordino dovrebbe consentire di sfolgire le numerose deduzioni dall'imponibile, molte delle quali non hanno alcuna relazione con la capacità contributiva (nel senso di ridurla) e che esistono per ragioni politico-elettorali, conservando solo quelle erogazioni aventi carattere necessitato o rilevanza sociale. È noto, peraltro, come il proliferare di spese personali deducibili introdotte per effetto dell'azione di gruppi di pressione avvicina l'IRPEF ad un'imposta sul reddito non consumato o risparmiato.

Quanto poi all'armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio anche con l'obiettivo di contenere l'elusione, trattasi di intervento ipotizzato all'esito dell'indagine conoscitiva al fine di rafforzare la canalizzazione verso l'economia reale in conformità all'obiettivo di stimolare la crescita.

Il dato di partenza, confermato peraltro dal n. 1 della lett. a) dell'art. 2 del disegno di legge laddove si prevede l'applicazione della medesima aliquota proporzionale ai redditi derivanti dalle diverse forme – statiche, dinamiche o sintetiche – dell'impiego di capitale, parrebbe comunque quello di una conferma della sottrazione alla progressività del risparmio senza che venga escluso il mantenimento di una forma di incentivo per i titoli del debito pubblico.

La proporzionalità dell'imposta in *subiecta materia* giustificandosi, come noto, per una pluralità di ragioni storiche rappresentate innanzi tutto dall'intento di correggere indirettamente le distorsioni inflattive e la tassazione al lordo dei costi di produzione, nonché di contrastare la volatilizzazione dei capitali mobiliari in un sistema di libera circolazione, cui oggi si aggiunge prepotentemente la possibile "volatilizzazione dei contribuenti" che si possono trasferire in giurisdizioni fiscalmente più "accoglienti" (15).

La probabile direzione dell'intervento è quella, invero di non nuova formulazione, della creazione di un'unica categoria di redditi finanziari in cui accogliere quella dei redditi di capitale, oggi tassati al lordo delle spese di produzione e delle minusvalenze, e dei redditi diversi di natura finanziaria, al contrario, oggi tassati al netto; in tal modo pure evitandosi condotte elusive volte a trasformare redditi di capitale in plusvalenze onde compensarle con eventuali minusvalenze, nonché orientando il risparmio verso forme di investimento del capitale maggiormente conformi all'obiettivo della crescita (16). L'irrelevanza delle

in termini analoghi v. l'audizione di BASILAVECCHIA M.

(14) In questi termini l'audizione di MELIS G.

(15) Sui redditi finanziari nell'ordinamento tributario e sulle relative criticità e prospettive di riforma, tra gli altri, v. MARINIELLO A., *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria*, Torino, 2018, *passim* (spec. 394 ss.).

(16) Sulle distorsioni oggi causate dalla distinzione tra redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria v. CORSANITI G., op. e loc. cit. nonché il documento dell'Associazione LABORATORIO FISCALE denominato "*Redditi finanziari. Distorsioni del sistema impositivo e prospettive di riforma*", reperibile sul sito dell'Associazione e coordinato da MURATORI D. (del gruppo di lavoro hanno fatto parte CERIANI V. - D'ALESSIO G. - LO PORTO C. - MANUTI N. - MARCHETTI F. - ZACCARIA L.). Si legge nell'*executive summary* del documento che "*qualunque valutazione sull'alternativa tra proporzionalità e progressività non può prescindere da un adeguato apprezzamento del complesso delle imposte che incidono gli impieghi del capitale in Italia. In tale più ampia prospettiva, rileva l'esistenza di una cospicua imposizione patrimoniale sulla ricchezza finanziaria – rappresentata dal bollo e dall'IVAFE del 2 per mille, sugli investimenti rispettivamente detenuti in Italia e all'estero – che non solo contribuisce a riequilibrare in senso progressivo il sistema rispetto alla tassazione proporzionale dei proventi, ma accentua notevolmente l'incidenza fiscale effettiva sui redditi (specie in periodi di bassi*

minusvalenze nella categoria dei redditi di capitale, infatti, determina oggi investimenti orientati verso l'assenza di rischio con una remunerazione (interessi) bassa, ma certa.

In tal senso la categoria unitaria consisterebbe in quella dei "redditi finanziari" ossia quelli derivanti da investimenti numerari, valutari o mobiliari, o comunque aventi un nesso economico con valori o indicatori finanziari (17).

Un'ulteriore sviluppo della delega potrebbe essere rappresentato da una revisione del regime del risparmio gestito tale da determinare la base imponibile sulla base del "realizzato" (che si lascia preferire rispetto al "maturato" per ragioni di maggiore semplicità gestionale) ed il passaggio del sistema fiscale della previdenza complementare dal modello ETT a quello, maggiormente utilizzato nella UE, EET con la conseguente esenzione del risultato netto maturato e la tassazione della prestazione. Ciò che dovrebbe comportare una crescita degli investimenti finalizzati alla costituzione di un trattamento previdenziale complementare (aumentando la redditività) ed una armonizzazione della fiscalità della previdenza complementare a livello continentale evitando il rischio di doppie imposizioni.

Il tutto come ipotizzato dal Documento conclusivo (18).

rendimenti, come quelli attuali). Sotto il profilo della progressività, in particolare, rileva che la propensione marginale al risparmio è in funzione diretta del reddito e che, conseguentemente, una maggior quota percentuale dei redditi più elevati è destinata all'investimento, su beni reali o finanziari. Come risulta anche dalle evidenze statistiche, la ricchezza è più concentrata del reddito. Su tale presupposto, un'imposizione anche solo proporzionale sul patrimonio tende ad avere un'incidenza di tipo nettamente progressivo sui redditi".

Di seguito le proposte di intervento formulate nel documento della suddetta Associazione: · concentrazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria all'interno di un'unica categoria di "redditi finanziari"; · organizzazione di tale categoria attraverso la concentrazione dei due separati set di fattispecie attualmente previsti dal TUIR, comprese le norme di chiusura; · concettualizzazione della fonte dei redditi finanziari in termini di "portafoglio finanziario", costituito dal complesso dei rapporti aventi ad oggetto investimenti numerari, valutari o mobiliari, o comunque aventi un nesso economico con valori o indicatori finanziari; · compensabilità di "redditi di capitale negativi" (che assumerebbero rilevanza fiscale), spese di produzione del reddito, minusvalenze e perdite con redditi di capitale, plusvalenze e altri proventi; · trasferibilità del saldo netto dei componenti negativi e delle ritenute eccedenti tra posizioni intrattenute presso intermediari diversi o tra regimi di applicazione del prelievo differenti; · riporto temporalmente illimitato dei componenti negativi non compensati; · convergenza delle aliquote di tassazione proporzionale previste dall'ordinamento, compresa quella dell'imposta sostitutiva sui redditi finanziari, sull'aliquota del primo scaglione IRPEF, secondo i modelli di "dual income tax"; · conseguimento della neutralità fiscale degli investimenti partecipativi nell'alternativa rispetto all'investimento in strumenti di debito piuttosto che alle diverse forme organizzative delle attività imprenditoriali (società di persone, imprese individuali); · a tal fine, si propone una modifica della disciplina ACE che adegui la remunerazione figurativa del capitale investito al costo medio della raccolta finanziaria delle società, in modo da rendere fiscalmente indifferente la scelta tra capitale proprio e capitale di debito, ridimensionando comunque la doppia imposizione economica sugli investimenti partecipativi; · eliminazione della doppia imposizione sui redditi di fonte estera mediante riconoscimento di un credito d'imposta a valere sull'imposta sostitutiva; · soppressione della fattispecie dei titoli atipici, riducendo le tipologie di strumenti finanziari rilevanti a quella dei titoli azionari e similari, caratterizzati dalla partecipazione economica ai risultati dell'emittente, e a una categoria eterogenea residuale.

(17) Cfr. CORASANITI G., op. e loc. cit.

(18) Per quanto specificamente riguarda i "redditi finanziari", occorre segnalare anche la proposta di riforma elaborata dal gruppo di lavoro dell'AIPSDT (Associazione Italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario), coordinato dal Prof. Contrino e dal Prof. Marchetti e compendiata nel documento intitolato "La tassazione dei redditi finanziari: prospettive di riforma". Tale proposta si articola, in particolare, nei seguenti punti (ne dà conto CORASANITI G., op. e loc. cit.):

- unificazione della disciplina di tutti i redditi finanziari, di qualsiasi natura, nella nuova categoria reddituale denominata "Redditi finanziari", intendendo per tali: "qualsiasi provento derivante dall'impiego del capitale, nonché le plusvalenze realizzate ed i differenziali conseguiti in dipendenza di o in relazione ai prodotti finanziari e strumenti finanziari comunque denominati", confermando tuttavia l'approccio casistico oggi esistente sulle diverse fattispecie reddituali anche ai fini della determinazione dei proventi, utili, interessi, plusvalenze e minusvalenze;
- fissazione di una aliquota dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari a quella dell'imposta sul reddito delle società vigente al momento della erogazione del reddito ed applicazione della medesima aliquota anche ai redditi derivanti da titoli di Stato ed assimilati (in quest'ultimo caso, tuttavia, l'aliquota dovrebbe essere computata su una base imponibile ridotta in misura tale da pervenire ad una tassazione effettiva di detti redditi pari al 12,50%);
- introduzione del regime opzionale del "risparmio intermediato", in forza del quale l'intermediario che ha in deposito, custodia, amministrazione o gestione, i prodotti finanziari, ivi compresi i depositi bancari, e gli strumenti finanziari, comunque denominati, applica una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi sul risultato complessivo netto annuale

4. Strettamente collegato all'intervento sull'imposizione personale sui redditi è quello che l'art. 3 del disegno di legge prevede quanto alla revisione con *“introduzione di norme”* in materia di IRES e di tassazione del reddito d'impresa.

L'IRES parrebbe coinvolta dalla revisione solo quanto alle sue relazioni con il reddito d'impresa cosicché rimarrebbe fuori dal perimetro dell'intervento, tra l'altro, l'area della soggettività passiva; e ciò benché la prima indicazione rivolta al legislatore delegato riguardi il sistema di tassazione del reddito d'impresa senza alcun riferimento all'IRES ed alla necessità di coerenziarlo con il veduto sistema duale di imposizione personale sui redditi.

Una conferma di una revisione dell'IRES prospettata solo con riferimento al reddito d'impresa la si ha alla luce della lett. b) dell'art. 3 che prevede una semplificazione e razionalizzazione dell'IRES finalizzate *“alla riduzione degli adempimenti amministrativi a carico delle imprese, anche attraverso un rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali, con particolare attenzione alla disciplina degli ammortamenti”*.

Quanto al reddito d'impresa, in particolare, oltre a tale prescrizione si prevede la revisione della disciplina relativa alle variazioni onde *“adeguarla ai mutamenti intervenuti nel sistema economico, anche allineando tendenzialmente tale disciplina a quella vigente nei principali paesi europei”* nonché la *“tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese, per limitare distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche dell'attività imprenditoriale”*.

Previsioni che si pongono a fronte di indicazioni estremamente laconiche contenute nel Documento conclusivo. Ivi, in effetti, si menziona, quale momento di semplificazione del sistema, solo l'avvicinamento tra i criteri di redazione del bilancio di esercizio e quelli che presiedono alla determinazione dell'imponibile dell'impresa, avvicinamento già intrapreso con gli IAS/IFRS, e l'introduzione del *carry back* della perdita di periodo limitato a quella registrata nell'esercizio immediatamente precedente; agguinandosi, per quanto specificamente attiene alla razionalizzazione dell'IRES, la previsione di interventi mirati – sotto forma di una riduzione dell'aliquota ovvero dell'imponibile – in punto di incentivi a comportamenti in linea con la transizione ecologica, alle aggregazioni delle realtà aziendali di minori dimensioni, al re-investimento dell'utile per finalità di miglioramento della produttività ed alle politiche aziendali volte alla creazione di posti di lavoro.

In questa cornice è comunque difficile ipotizzare un riordino complessivo delle diverse discipline relative al reddito d'impresa nel senso della neutralità *“sostanziale”*. La categoria è infatti frequentata da fonti produttive estremamente eterogenee quanto a natura e dimensioni onde un'unica regolamentazione della determinazione del reddito d'impresa non si giustifica sotto il profilo dell'equità e, dunque, della capacità contributiva.

Né è praticabile ed auspicabile una estensione della neutralità *“sostanziale”* sul modello della derivazione rafforzata ai soggetti di minori dimensioni (micro-imprese). Semmai in teoria si potrebbero av-

dei redditi finanziari percepiti o realizzati nell'ambito del medesimo rapporto, con previsione di un prelievo dell'imposta sostitutiva (a titolo d'acconto) su base mensile e (a conguaglio) su base annuale;

- *riporto* dell'eventuale eccedenza negativa annuale, senza limiti temporali, nella misura dell'80% del risultato complessivo netto dei redditi finanziari percepiti o realizzati nei periodi di imposta successivi nell'ambito dello stesso rapporto di custodia, amministrazione o gestione (analoga previsione di riporto dell'eventuale eccedenza negativa annuale anche nell'ambito del regime dichiarativo);
- *abrogazione* del regime del *“risparmio amministrato”* e del regime del *“risparmio gestito”*;
- *previsione* di misure volte ad incentivare la sottoscrizione, l'emissione e la circolazione di strumenti finanziari relativi ad *“investimenti sostenibili”*, intendendo per tali quegli investimenti volti a creare un impatto positivo misurabile in ambito ambientale e/o sociale e misure volte ad incentivare l'emissione, la sottoscrizione e la circolazione di strumenti finanziari emessi da PMI e *start up* innovative;
- *revisione* del sistema sanzionatorio delle violazioni relative ai redditi finanziari;
- *coordinamento* del regime tributario dei redditi finanziari con altre forme di imposizione relative a manifestazioni di ricchezza connesse alle attività finanziarie.

vicinare ancora di più le regole di determinazione del reddito dei soggetti OIC e IAS/IFRS con qualche dubbio relativo alla legittimità costituzionale di un sistema sempre più orientato alla emersione di redditi d'impresa non necessariamente realizzati (19).

Al riguardo in una prospettiva più ampia verrebbe in considerazione anche il tema del passaggio ad una tassazione basata sul *cash flow*, prospettiva che, tuttavia, determinando uno stravolgimento dell'attuale sistema relativo alla determinazione del reddito d'impresa ed all'imputazione temporale dei relativi componenti non pare essere quella cui guarda il disegno di legge delega.

È peraltro evidente che la neutralità "sostanziale" che prescinde dalle forme organizzative e giuridiche richiede un coordinamento non semplice tra tassazione della società e del socio. La probabile direzione, come emerge dal Documento conclusivo, è quella finora sperimentata solo teoricamente dell'imposta sui redditi imprenditoriali o IRI ossia un regime opzionale che consentirebbe ad imprenditori individuali e società di persone residenti in contabilità ordinaria di fruire di un'unica aliquota proporzionale previa deduzione dei prelievi destinati al consumo personale (20).

In tal modo il reddito non prelevato, rimasto nel circuito produttivo-impresa, sconterebbe l'aliquota pari a quella prevista per l'IRES; quello prelevato per il consumo personale dell'imprenditore e dei soci sarebbe invece tassato con le aliquote progressive IRPEF. Andrebbe inoltre disposta la deducibilità dei prelievi dal reddito tassato in via separata e il loro integrale concorso al reddito complessivo di imprenditore e soci come reddito d'impresa. La deduzione dei prelievi dal reddito tassato con aliquota proporzionale costituirebbe il momento centrale replicando il sistema di tassazione proporzionale del reddito prodotto dai soggetti IRES e consentendo di applicare l'aliquota proporzionale al solo reddito non distribuito; si coordinerebbe così la tassazione dell'utile prodotto con quella dell'utile percepito dal socio, attenuandosi la doppia imposizione dell'utile distribuito ed equiparandosi fiscalmente il pagamento di utili al pagamento di interessi, rendendo i primi deducibili al pari dei secondi.

È senz'altro centrato l'oggetto della delega rappresentato dalla disciplina degli ammortamenti. Al riguardo è opinione diffusa, infatti, quella secondo cui è necessario intervenire, quanto ai beni materiali strumentali, sui coefficienti di ammortamento risalenti al 1988, superati anche in relazione ai cespiti ivi considerati ed alle tecniche di ammortamento che si evolvono nel senso di sganciarsi da canoni squisitamente giuridici nell'individuazione delle unità elementari da ammortizzare, e sulle norme che disciplinano la determinazione delle quote annuali spesso in funzione dell'evitare la contrazione degli imponibili. Ed invero anche per i beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate, per i beni gratuitamente devolvibili e per i beni immateriali le disposizioni del TUIR (rispettivamente, gli artt. 102-*bis*, 104 e 103) affidano la determinazione delle quote annuali di ammortamento a criteri il più delle volte differenti da quelli rilevanti ai fini della redazione del bilancio sicché anche in tal caso si pone il problema di gestire in ciascun esercizio le differenze tra la quota di ammortamento contabile e la quota di ammortamento fiscale, con variazioni significative del risultato di bilancio.

Almeno per quanto riguarda i contribuenti con controllo legale dei conti può dunque ipotizzarsi un allineamento, sotto questo profilo, tra imponibile e risultato economico (21).

Certo è che i primi provvedimenti successivi all'approvazione del disegno di legge non sembrano allinearsi al principio e criterio direttivo in questione se solo si pensa al disegno di legge di bilancio

(19) Nel senso secondo cui i principi contabili internazionali sono informati al modello del reddito maturato e postulano la prevalenza della sostanza sulla forma giuridica, tra gli altri, v. ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, in FALSITTA G. (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XIII ed., Padova-Milano, 2021, 337-338.

(20) L'introduzione di un'imposizione simile all'IRES sui redditi non distribuiti dalle imprese IRPEF era stata, invero, tentata più volte in passato, senza successo, ed auspicata sia dalla Commissione Biasco, nel 2006, sia dalla Commissione di studio del MEF, nel 2008, quale correttivo al principale fattore di non neutralità dell'imposizione IRPEF ossia la tassazione progressiva degli utili non distribuiti: sull'IRI, tra gli altri, v. CANÈ D., *Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'IRPEF*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, 4, 439 ss.

(21) Come ipotizza lo studio dell'Associazione LABORATORIO FISCALE sulla riforma del regime fiscale degli ammortamenti.

per il 2022 il cui art. 160 prevede un ammortamento fiscale del maggior valore attribuito a marchi ed avviamento quale risultante dall'affrancamento o dal riallineamento (salva sua revoca) che può arrivare fino a 50 anni (*sic!*), confermando la deducibilità della quota annuale non superiore ad 1/18 per i predetti asset solo nel caso di pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP (il c.d. affrancamento dell'affrancamento).

Nel perimetro della delega, infine, dovrebbe essere senz'altro ricompreso, anche in un'ottica di semplificazione, un intervento sulla disciplina delle società non operative e sugli incentivi agli investimenti produttivi, all'innovazione ed alla crescita dimensionale delle imprese tramite aggregazioni o relazioni di rete.

5. A) Quanto all'IVA, i principi e criteri direttivi di "area" si trovano indicati nella lett. a) dell'art. 4 laddove si prevede la "razionalizzazione" della struttura del tributo con particolare riferimento al numero ed i livelli delle aliquote e la distribuzione delle basi imponibili tra le diverse aliquote e ciò "allo scopo di semplificare la gestione e l'applicazione dell'imposta, contrastare l'erosione e l'evasione, aumentare il grado di efficienza in coerenza con la disciplina europea armonizzata dell'imposta".

Trattasi di approccio che da alcuni è stato definito molto timido e che in realtà consente al legislatore delegato un ampio margine di manovra tenuto anche conto del richiamo, contenuto nell'art. 1 del disegno di legge, al rispetto del diritto dell'Unione Europea.

Un approccio altrettanto "vago" lo si rinviene, del resto, anche nel Documento conclusivo, il quale, a proposito dell'IVA, si limita a prevedere "la ridefinizione della disciplina Iva ai fini di una sua opportuna semplificazione e di possibile riduzione dell'aliquota ordinaria attualmente applicata".

L'ampio margine di manovra assegnato al legislatore delegato in materia di IVA dipende dal fatto che l'intervento sulle aliquote e sulla distribuzione delle basi imponibili tra le stesse non pare essere l'unico ammesso dalla lett. a) dell'art. 4. Che la razionalizzazione della struttura dell'IVA, infatti, debba orientarsi "particolarmente" verso i suddetti settori, non vuol certo significare che non siano ammessi interventi di altro tipo, specialmente se volti ad eliminare evidenti asimmetrie tra normativa domestica e normativa unionale.

In tal senso mentre forse si porrebbe al di fuori della delega una generale riforma del sistema IVA domestico di cui al D.P.R. n. 633/1972 onde strutturarlo, nel renderlo conforme all'impostazione della Direttiva 2006/112/CE, per categorie economiche anziché per categorie giuridiche (22), perché ciò evidentemente significherebbe stravolgere la disciplina domestica e non già "razionalizzarla" (una vera e propria rivoluzione), interventi correttivi più mirati parrebbero senz'altro consentiti.

Tra questi, secondo accreditata dottrina, primariamente quelli relativi al rimborso dell'eccedenza IVA detraibile ed alla correzione della base imponibile (23).

(22) Sulla difformità dell'impostazione interna del sistema IVA rispetto a quello unionale siccome interpretato dalla Corte di Giustizia v. MASPES P., *La riforma e l'IVA: dum Romae consultur tributum expugnatur!*, in *Gest. Straord. Imp.*, 2021, 5, 80 ss., il quale evidenzia come, secondo il costante insegnamento della Corte di Giustizia, le disposizioni comunitarie in materia di IVA di cui alla Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (come noto, già contenute nella Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977) costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario e devono, pertanto, essere oggetto di un'interpretazione uniforme in tutta la UE, "conseguendone che l'applicazione di una data previsione a una determinata operazione non può dipendere dalla qualificazione di detta operazione nell'ambito del diritto nazionale. In tale ottica, la giurisprudenza comunitaria privilegia un'interpretazione fondata più sul dato economico-sostanziale che su quello giuridico-formale. La normativa nazionale – contenuta nel DPR 26.10.1972 n. 633 (oltre che in una congerie di provvedimenti a latere) – si muove su binari completamente diversi e «antistorici», nella misura in cui da sempre procede per categorie giuridiche anziché per categorie economiche e filtra le previsioni dell'ordinamento comunitario con gli istituti giuridici dell'ordinamento interno. Da tale fondamentale errore di impostazione discendono, passando alla casistica delle varie disposizioni, innumerevoli casi di non corretto recepimento della normativa nazionale."; sul punto v. altresì CORSO R. - MASPES P., *IVA: una riforma già da riformare*, in *il fisco*, 2021, 31, 3029 ss.

(23) Entrambi gli interventi sono suggeriti da MASPES P., *La riforma e l'IVA*, op. e loc. cit.; per una "lista della spesa" di alcune modifiche necessarie onde adeguare la normativa domestica IVA a quella unionale v. CORSO R. - MASPES P., op. e loc. cit.

Quanto al primo, occorre considerare che la disciplina domestica contrasta con quella unionale posto che la possibilità per il contribuente di richiedere il rimborso rappresenta una “facoltà di carattere eccezionale”, come riconosce la stessa Corte di Cassazione (24). Di regola, infatti, il contribuente può chiedere il rimborso, secondo quanto prevede l’art. 30 D.P.R. n. 633/1972, in caso di permanenza di una situazione creditoria per tre anni consecutivi (in tal caso, nella dichiarazione del terzo anno può essere chiesto a rimborso un importo non superiore al minore degli importi delle eccedenze detraibili relative ai predetti tre anni) ovvero in una delle seguenti ipotesi: la cessazione dell’attività; l’effettuazione di operazioni attive che non comportano l’addebito di imposta o l’addebito di imposta con un’aliquota inferiore a quella delle operazioni passive; il fatto che l’eccedenza creditoria sia influenzata da acquisti o da importazioni di beni e servizi utilizzati per studi e ricerche oppure da acquisti o da importazioni di beni ammortizzabili; il fatto che il contribuente sia un soggetto non stabilito in Italia, ma ivi identificato.

Anche a prescindere dai tempi di esecuzione dei rimborsi, dunque, il fatto che la possibilità di richiedere il rimborso rappresenti una “facoltà di carattere eccezionale” fa sì che i contribuenti in posizione creditoria – ove non si trovino nelle situazioni legittimanti sulla base della norma interna la richiesta di rimborso – restino incisi di oneri finanziari incompatibili con il principio di neutralità, come declinato dalla Corte di Giustizia sia in generale che con riferimento allo specifico tema dei rimborsi. Di qui la necessità di una modifica della normativa nazionale sul punto non più differibile, che – in aderenza al principio di neutralità – renda “normale” e non “eccezionale” la possibilità di richiedere il rimborso.

Quanto al secondo aspetto (correzione della base imponibile), la disposizione nazionale che limita fortemente la possibilità di correggere la base imponibile quando la riduzione del corrispettivo non derivi dalle originarie condizioni contrattuali, ma da un sopravvenuto accordo tra fornitore e acquirente (v. art. 26 D.P.R. n. 600/1972) risulta del pari incompatibile con la normativa unionale. In caso di sopravvenuto accordo, infatti, la possibilità di operare la correzione della base imponibile non è consentita ove sia decorso più di un anno dall’effettuazione dell’operazione: trattasi di limitazione, questa, che, comportando la definitiva applicazione dell’IVA su un corrispettivo superiore a quello effettivamente dovuto, si pone in palese contrasto con la giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo cui la correzione della base imponibile ove il prezzo venga definitivamente a ridursi è obbligatoria senza che rilevi al riguardo alcuna condizione temporale.

Anche qui, pertanto, si rende necessaria una modifica della normativa nazionale che – consentendo di procedere alla variazione in diminuzione in tutte le ipotesi in cui si riduca il corrispettivo, in aderenza al principio di neutralità – escluda l’applicazione dell’IVA su una base imponibile superiore al corrispettivo effettivamente convenuto.

E la revisione contemplata dalla lett. a) dell’art. 4 dello schema di legge delega può rappresentare l’occasione per intervenire almeno su questi aspetti.

B) Quanto alle imposte indirette sulla produzione e sui consumi, la lett. b) dell’art. 4 dello schema di legge delega prevede di adeguare, “*in coerenza con l’European Green Deal e la disciplina armonizzata dell’accisa, le strutture e le aliquote della tassazione indiretta sulla produzione e sui consumi dei prodotti energetici e dell’energia elettrica, con l’obiettivo di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e alla promozione dell’utilizzo di fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili*”.

È evidente in tale prescrizione il collegamento con la c.d. transizione ecologica e la tassazione ambientale nonché con la programmata riduzione fino all’azzeramento delle emissioni nette di CO₂.

Occorre al riguardo evidenziare come lo scorso 14 luglio la Commissione europea abbia adottato una serie di proposte legislative ed iniziative nel quadro del pacchetto “*Fit for 55 package*” (“Pronti per il 55%”) per trasformare le politiche europee in materia di clima, energia, trasporti e fiscalità ed impi-

(24) Cass., sez. trib., 28 ottobre 2020, n. 23667.

mere l'accelerazione necessaria alle riduzioni delle emissioni di gas a effetto serra di almeno il 55% entro il 2030 rispetto ai livelli del 1990.

Il conseguimento nei prossimi dieci anni di tali riduzioni risulta fondamentale per concretizzare il grande piano strategico europeo del *Green New Deal* che prevede di portare l'Unione Europea ad essere il primo continente ad impatto climatico zero entro il 2050. Tra le principali novità in arrivo si colloca innanzitutto il meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere (*Carbon border adjustment mechanism*), il quale prevede l'introduzione di una *carbon tax* in dogana che colpirà tutte le emissioni dirette di CO₂ legate al processo di produzione di moltissime materie prime chiave per l'Europa quali il cemento, i fertilizzanti, il ferro, l'acciaio, l'alluminio ecc., arginando, per quanto possibile, il fenomeno del *carbon leakage*, ovverosia la "delocalizzazione" delle attività economiche ad alte emissioni di gas serra in contesti con normative ambientali e climatiche meno stringenti.

Parallelamente è prevista una proposta di revisione dell'attuale direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici e dell'energia elettrica (c.d. Direttiva ETD) che prevede di allineare, in una prima fase entro il 2023, la vigente tassazione accise agli obiettivi climatici in parola, dando piena applicazione al principio del "chi inquina paga". La tassazione d'altronde svolge un ruolo chiave nell'ambito della transizione ecologica o "verde" in quanto invia i giusti segnali di prezzo e fornisce i giusti incentivi per il consumo e la produzione sostenibili.

Infine, fra le proposte sul tappeto, vi è anche l'intenzione di estendere, seppur gradualmente, il sistema europeo di scambio di quote di emissione di gas a effetto serra (EU ETS) ad altri settori di forte impatto, quali quello marittimo, del trasporto su strada e degli edifici.

In proposito, il Governo italiano, unitamente agli altri Governi degli Stati membri dell'Unione Europea, una volta approvate le varie proposte sul tema, dovrà recepire, tramite apposita legge delega, tutte le proposte di direttive unionali del caso prevedendo una serie di misure ed interventi mirati ad attuare l'ambizioso obiettivo climatico europeo.

In tale sede, appare inevitabile considerare, con ogni probabilità, l'impatto di una vera riforma della tassazione nazionale relativa alle accise per i prodotti energetici e l'elettricità che preveda la fissazione graduale di aliquote più elevate per i combustibili fossili più inquinanti ed inferiori per i prodotti rinnovabili e sostenibili, nonché la rimozione, quasi totale, di gran parte delle vigenti riduzioni ed esenzioni fiscali che allo stato determinano un prezzo "di vantaggio" ai combustibili fossili più dannosi per l'ambiente.

In questo contesto si muove, dunque, la lett. b) dell'art. 4 dello schema di delega dedicato alle accise, con l'obiettivo di favorire la migrazione degli utilizzatori finali verso fonti di energia più verdi ed efficienti.

6. Qualche parola, infine, sul ruolo della codificazione, la quale prevista dall'art. 9 del disegno di legge si coerenza con l'obiettivo della semplificazione.

Trattasi di intervento che, sotto il profilo della tempistica dovrebbe collocarsi al termine della sequenza ipotizzata dal delegante giacché l'adozione delle norme delegate in *subiecta materia* è previsto entro 12 mesi dalla scadenza del termine per l'adozione delle disposizioni integrative e correttive di cui all'art. 1, comma 7, del disegno di legge.

L'oggetto della raccolta nonché dei principi e criteri direttivi relativi alla codificazione sono le disposizioni tributarie in generale, quale che sia il segmento dalle stesse disciplinato, dall'accertamento al processo, passando per le agevolazioni e le sanzioni.

Onde garantire la certezza dei rapporti giuridici e la chiarezza del diritto tributario, si prevede, in particolare, nell'art. 9 l'emanazione di uno o più decreti delegati "*per la codificazione delle disposizioni legislative vigenti*" e ciò includendo anche porzioni del sistema tributario non coinvolte dagli interventi previsti nelle precedenti disposizioni.

I principi ed i criteri direttivi relativi alla codificazione consistono: (i) nell'"*organizzare le disposizioni per settori omogenei, ove possibile intervenendo mediante novellazione e aggiornamento dei codici o testi unici di settore già esistenti*"; (ii) nel "*coordinare, sotto il profilo formale e sostanziale, il*

testo delle disposizioni legislative vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le modifiche opportune per garantire o migliorare la coerenza, logica e sistematica della normativa"; (iii) nell'*"assicurare l'unicità, la contestualità, la completezza, la chiarezza e la semplicità della disciplina relativa a ogni settore"*; (iv) nell'*"aggiornare e semplificare il linguaggio normativo anche al fine di adeguarlo a quello degli atti dell'Unione Europea"*; (v) nell'*"indicare esplicitamente le norme da abrogare, fatta salva comunque l'applicazione dell'articolo 15 delle disposizioni sulla legge in generale premesse al codice civile"*.

Soltanto le prime due indicazioni presentano uno spessore "sostanziale", le altre attenendo alla c.d. legistica ed alla tecnica di normazione.

Intervenire mediante "novellazione" nell'organizzare le disposizioni per settori omogenei nonché apportare le modifiche opportune per "garantire o migliorare la coerenza giuridica, logica e sistematica della normativa" sono, dunque, i principi e criteri direttivi "sostanziali" in materia di codificazione.

E quanto ad essi occorre interrogarsi su quale ne sia l'effettiva portata in termini di aree coinvolte posto che il dubbio che si pone è se anche quelle trascurate dagli articoli precedenti possono essere oggetto di modifiche innovative ai fini della codificazione.

Qualora, infatti, alle suddette indicazioni sostanziali si attribuisse un significato così ampio da legittimare l'Esecutivo ad innovare l'ordinamento, si dovrebbe seriamente dubitare della legittimità della delega posto che la codificazione riguarda l'intero sistema tributario, anche l'area sanzionatoria, inclusa quella penale, per la quale ai fini dell'innovare occorrerebbero evidentemente direttive di radicalmente diverso spessore.

Soccorre comunque al riguardo il Documento finale dal quale si apprende che l'intenzione è quella di chiamare l'Esecutivo ad una codificazione "compilativa", di raccolta *ex art. 17-bis L. n. 400/1988*, elaborando un codice suddiviso in tre parti (generale, procedura e sanzioni, speciale sui singoli tributi e sulle agevolazioni) in cui raccogliere dei Testi Unici che siano però previamente modificati sulla scorta delle previsioni della delega (25). Del resto il prescritto "coordinamento" delle disposizioni vigenti onde apportare le modifiche necessarie a "garantire o migliorare la coerenza, logica e sistematica della normativa" evoca, appunto, proprio i Testi Unici compilativi di cui al su citato art. 17-bis L. n. 400/1988.

Di qui la conclusione nel senso di una "codificazione compilativa" che rappresenta un *posterius* sotto il profilo logico rispetto agli interventi mirati contemplati dagli articoli dal 2 all'8, conclusione peraltro supportata dalla rilevata circostanza dell'essere la normativa delegata in punto di codificazione l'ultima a dover essere adottata.

Quanto poi alla efficacia dell'intervento in termini di reale semplificazione del sistema, sia consentito qualche dubbio.

Si possono avere, infatti, sistemi tributari complessi anche all'interno di codici ed i codici reggono se la normativa è stabile. Non solo, ma in un sistema di fonti plurilivello come il nostro è concreto il rischio che una parte non irrilevante della disciplina, ad esempio quella relativa ai tributi regionali e locali, con il tempo tenda a "staccarsi" dal codice e comunque occorre considerare l'instabilità della raccolta indotta dalla incessante produzione normativa nonché dalla pressione esercitata dalla *soft law* sul piano multilaterale. Come conciliare, inoltre, la codificazione, con la giurisprudenza unionale, la quale, come noto, ha un'efficacia para-normativa e, in determinati settori (si pensi all'IVA), ha un'importanza quasi maggiore del diritto positivo?

Il tema non è la codificazione, ma quello della semplicità delle regole e della loro stabilità nel tempo.

(25) Il dubbio sopra posto circa la portata dell'intervento previsto dall'art. 9 si pone anche in ragione della diversità dei fenomeni della codificazione e dei Testi Unici; ed invero, "il consolidamento attuato attraverso testi unici si differenzia dal fenomeno della codificazione con la quale pure condivide il fine di comporre organicamente una disciplina materiale determinata. Nel caso dei codici, al processo di unificazione della disciplina vigente si accompagna storicamente anche un'opera ulteriore di riassetto e di innovazione normativa. Il redattore del «testo unico», invece, si trova in via di principio ad essere vincolato dalla mera riproduzione delle leggi vigenti" (così BERTOLINI F., *Testi Unici*, Treccani, *Diritto on-line*, 2018, ad vocem).

7. Volendo trarre delle rapide conclusioni dalla rassegna (invero incompleta avendo qui volutamente trascurato le disposizioni del disegno di legge relative al sistema nazionale della riscossione (26), alla modernizzazione degli strumenti di mappatura degli immobili ed alla revisione del catasto fabbricati (27), nonché quelle relative alla finanza locale) dei principali interventi previsti dalla delega, mi pare si possa dire che essa si muova ancora nella tradizionale prospettiva redditocentrica della progressività, pur confermandosi il definitivo abbandono dell'imposta personale sul reddito complessivo ad aliquote graduate (28).

Del vigente sistema pseudo duale della suddetta imposizione personale, disarmonico e, se si vuole, caoticamente organizzato e "bipolare" (29), la delega tenta, infatti, una necessaria razionalizzazione in termini di maggiore equità ed efficienza puntando ad un riequilibrio tra proporzionalità e progressività che alleggerisca la pressione fiscale sulle attività produttive. Modello duale che, sotto il profilo dell'equità orizzontale viene perfezionato quanto alle imprese prevedendo la neutralità fiscale della forma organizzativa e giuridica.

Si prende così atto della necessaria convivenza di imposta progressiva e forme di imposizione sostitutiva.

La strada intrapresa, invero non nuova negli ordinamenti dei Paesi industrializzati è dunque quella di appiattare la curva delle aliquote in modo da garantire alla maggior parte dei contribuenti l'aliquota unica cui si ispirano i sistemi di *flat tax*, conservando comunque l'applicazione di aliquote più alte ai redditi più elevati. L'equità verticale si salda così con la conservazione dell'effetto redistributivo cui mira la progressività dell'imposta personale (30).

L'obiettivo della riduzione del carico fiscale che oggi grava sui redditi derivanti dai fattori della produzione discriminando qualitativamente "a rovescio" i redditi non fondati (31) si ottiene indirettamente intervenendo, da un lato, sulle aliquote e, dall'altro, sottraendo alla progressività, nei redditi misti, la porzione di reddito direttamente riferibile all'impiego di capitale rivalutando la natura della relativa fonte.

Del resto l'alternativa struttura rappresentata del modello *flat rate tax* avrebbe implicato molto più di una revisione e probabilmente determinato tagli insopportabili nel livello della spesa pubblica intaccando gli attuali sistemi di welfare (32).

(26) Su cui v. l'editoriale di CARINCI A., op. e loc. cit., 6 ss.

(27) L'intervento relativo alla mappatura degli immobili ed alla revisione del catasto fabbricati si dovrebbe giustificare in funzione dell'obsolescenza delle basi imponibili, inclusa quella dell'IRPEF, che ne comporta l'erosione: trattasi di fenomeno che riguarda i redditi determinati in modo forfetario o figurativo facendosi riferimento ai valori indicati nei catasti immobiliari, valori che non sono aggiornati da diversi anni.

(28) Sul punto, tra gli altri, cfr. STEVANATO D., op. cit., 7 ss., il quale evidenzia come ovunque l'imposta personale progressiva sul reddito abbia miseramente fallito, da un lato, il test dell'equità verticale "includendo nel suo perimetro soltanto alcuni tipi di reddito" e con ciò tradendo "i propri principi fondativi, ovvero l'universalità e la generalità, che ne postulano l'applicazione al reddito personale globale"; dall'altro anche quello dell'equità orizzontale "addirittura risolvendosi in una discriminazione qualitativa contronatura, con uno sgravio di tassazione sui redditi di capitale assoggettati a imposte cedolari".

(29) Caratterizzato, cioè, da ondate di sgravi ed aggravati impositivi (sul punto da ultimo v. CARPENTIERI L., *Un sistema fiscale in bilico tra tassazioni punitive per settori economici e categorie di contribuenti e nuovi tentativi di discriminazione qualitativa: la navigazione "a vista" della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 323 ss.).

(30) In questi termini CARPENTIERI L., op. cit., 159.

(31) Sul tema della discriminazione qualitativa dei redditi "a rovescio" v., da ultimo, CARPENTIERI L., op. ult. cit., 332, secondo cui, "se le giustificazioni a sostegno della previsione di un trattamento fiscale discriminatorio per redditi di fonte diversa ben possono fondarsi sulla valutazione di una diversa «penosità» nella produzione del reddito, l'evoluzione del nostro ordinamento fiscale mostra con chiarezza come le logiche del mercato e della concorrenza fiscale abbiano inciso in modo determinante sulle modalità di tassazione dei redditi di categoria, al di là delle logiche legate alla penosità della produzione della ricchezza o della rispondenza di tale ricchezza a principi di capacità contributiva".

(32) Come rileva STEVANATO D., op. cit., 27, la *flat-rate tax* sottende un'imposta "con aliquota formale unica e invariante

Nessun intervento è peraltro previsto quanto all'unità impositiva, che rimane nel sistema di imposizione personale sul reddito l'individuo ed il ruolo del nucleo familiare viene indirettamente valorizzato solo allorché si relaziona la riduzione delle aliquote medie effettive IRPEF anche al secondo percettore di reddito. È evidente qui l'influenza del Documento conclusivo nel quale si afferma l'opportunità di conservare il reddito individuale come unità impositiva ipotizzandosi comunque una modifica degli istituti che disincentivano l'offerta di lavoro *“con riferimento al margine estensivo del secondo percettore di reddito (la detrazione per il coniuge a carico)”*, nonché *“l'introduzione di specifici incentivi in tal senso, al fine di sfruttare la maggiore elasticità dell'offerta di lavoro del secondo percettore di reddito all'interno del nucleo familiare”* e ciò considerando *“l'introduzione di una tassazione agevolata per un periodo predefinito in caso di ingresso al lavoro del secondo percettore di reddito, il cui ammontare sia congruamente superiore alla detrazione per familiare a carico”* (33).

Quanto poi alla espressa previsione della razionalizzazione della struttura dell'IVA sotto il profilo delle aliquote e della distribuzione delle basi imponibili, piace a chi scrive leggerla anche nel senso di recepire le istanze di coloro che in dottrina, muovendo dalla constatazione secondo cui in una società di consumatori *“in cui la prima virtù è la partecipazione attiva ai mercati dei beni di consumo, anche a costo di ricorrere ai prestiti e al credito, quel che denota l'attitudine di un soggetto a contribuire alle spese pubbliche non è più il suo reddito o il suo patrimonio, ma il suo consumo, la sua capacità di spesa”*, postula un trasferimento della tassazione con finalità redistributiva *“dal reddito alla spesa”* (34). Si nota a tale ultimo riguardo come la connessione tra reddito e spesa sia meno netta di quel che sembra posto che oggi si acquista a credito e si consuma anche in assenza di reddito con l'effetto di rendere teoricamente prospettabile una direzione della fiscalità in cui un ruolo determinante viene assunto dall'IVA (35).

Conforme alle tendenze in atto da tempo, in ispecie a livello internazionale, consistenti in una modernizzazione della progressività che contempra un alleggerimento dei redditi più bassi consentito, tra l'altro, da prelievi ambientali e da quelli indirizzati verso i giganti della *digital economy*, il previsto adeguamento alla disciplina unionale dell'accisa, la struttura e le aliquote della tassazione indiretta dei prodotti energetici e dell'energia elettrica in funzione di una progressiva riduzione *“delle emissioni di gas climalteranti”* e della *“promozione dell'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili”*.

Non sorprende invece il silenzio della delega quanto alla tassazione patrimoniale, la quale, come noto, è uno strumento che può affiancare l'imposta sui redditi per conseguire i livelli desiderati di progressività del prelievo complessivo, particolarmente nei modelli di tipo duale, e correggere le carenze degli altri prelievi sulla ricchezza.

Ed invero, gli effetti avversi sulla crescita che la imposizione di natura patrimoniale potrebbe provocare e la delicatezza del tema sotto il profilo politico, posto che coinvolge anche il tema della tassazione dell'abitazione principale, ha evidentemente sconsigliato un intervento al riguardo, che tuttavia, non può escludersi in futuro: anche in tal senso possono essere letti, infatti, gli interventi contemplati dall'art. 6 del disegno di legge (benché allo stato sterilizzati in quanto non incidenti sulla *“determinazione della base imponibile dei tributi la cui applicazione si fonda sulle risultanze catastali”*), quanto alla modernizzazione degli strumenti di mappatura degli immobili con il conseguente possibile riclassamento degli stessi nonché la revisione del catasto fabbricati con la conseguente attribuzione a ciascuna unità immo-

all'aumentare della base imponibile, e indica un modello impositivo applicabile al reddito personale, degli individui” (non avendo nulla a che vedere con i tributi sui redditi societari); sulla *flat tax* v. il classico saggio di HALL R.E. – RABUSCHKA A., *The Flat Tax*, ripubblicato dalla Hoover Institution Press, Stanford University, 2007, *passim*.

(33) Come evidenzia la citata audizione di RICOTTI G. che gli effetti indesiderati sull'equità della scelta dell'individuo come unità impositiva *“sono di fatto mitigati dal recente potenziamento degli strumenti di lotta alla povertà, che si basano su una misura familiare di capacità reddituali e patrimoniali, e dal previsto avvio dell'assegno unico e universale per i figli”*.

(34) Così CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, cit., 166.

(35) Ancora CARPENTIERI L., op. ult. cit., 167.

biliare anche del relativo “*valore patrimoniale*” e di “*una rendita attualizzata in base, ove possibile, ai valori normali espressi dal mercato*” (36).

Colpisce inoltre nel disegno di legge la scarsa attenzione verso il tema del federalismo fiscale, ad esso essendo dedicata la sola previsione della trasformazione in sovrimposte delle addizionali IRPEF e della revisione dell'attuale riparto tra Stato e comuni del gettito dei tributi sugli immobili destinati ad uso produttivo del gruppo catastale D ed eventualmente degli altri tributi incidenti sulle transazioni immobiliari (art. 7).

Nessuno specifico intervento, infine, è contemplato sul piano della riduzione dell'evasione e dell'elusione, pur trattandosi, si è visto, di un principio e criterio direttivo generale. Quanto all'evasione, il contrasto della quale è esplicitamente richiamato quale finalità della razionalizzazione dell'IVA, è parzialmente ed indirettamente coinvolta vuoi dalla riduzione delle aliquote medie effettive avente anche la finalità di far emergere imponibili, nonché dalle modifiche al sistema nazionale della riscossione e dalla ricordata modernizzazione degli strumenti di mappatura degli immobili: le modifiche al sistema di riscossione, in particolare, possono essere lette anche in funzione della necessaria riduzione dell'evasione, appunto, c.d. riscossiva, mentre l'ultimo intervento è volto a rafforzare l'accertamento catastale ed a contrarre gli spazi dell'evasione (*lato sensu* considerata) che ruota intorno agli immobili.

All'elusione si fa invece riferimento soltanto a proposito dell'armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio. Sul punto null'altro.

Gli effetti finanziari della revisione, si apprende dalla disposizione finale dell'articolato, non sono allo stato determinabili, il che significa che, nel caso in cui la prevista ricomposizione delle entrate comportasse una perdita di gettito, si dovrà intervenire con opportune compensazioni sul versante delle spese.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla *Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, Roma, 22 marzo 2021
- BERTOLINI F., *Testi Unici*, Treccani, *Diritto on-line*, 2018
- BUONCOMPAGNI A. - MOMIGLIANO S., Audizione nell'ambito dell'*Indagine conoscitiva sulla tassazione degli immobili*, Roma 13 giugno 2013
- CANÈ D., *Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'IRPEF*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, 4, 439 ss.
- CARINCI A., *La riforma fiscale, ovvero come la montagna partorisce il topolino*, in *L'accertamento*, 2021, 5, 1 ss.
- CARPENTIERI L., *Un sistema fiscale in bilico tra tassazioni punitive per settori economici e categorie di contribuenti e nuovi tentativi di discriminazione qualitativa: la navigazione “a vista” della Corte costituzionale*, in *AA.VV., Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 323 ss.
- CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, Roma, 2012
- CORASANITI G., *Tassazione dei redditi di natura finanziaria: principi e criteri direttivi troppo generici ed indeterminati*, in *il fisco*, 2021, 42, 4007 ss.
- CORSO R. - MASPES P., *IVA: una riforma già da riformare*, in *il fisco*, 2021, 31, 3029 ss.
- GALLO F., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, 287 ss.
- GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, 61 ss.

(36) È noto come nel caso dell'IMU, la principale criticità risieda nel mancato aggiornamento dei valori catastali (in base ai quali si determina l'imposta effettiva) ai valori di mercato. In assenza di una revisione delle rendite, l'IMU, infatti, comporta un trattamento relativamente più favorevole per i proprietari di immobili più vecchi, spesso situati in zone più centrali, con rendite in genere meno aggiornate, ed una penalizzazione per i proprietari di immobili di più recente costruzione, tipicamente siti in zone più periferiche (sulla tassazione immobiliare nell'ambito dell'indagine conoscitiva i cui esiti sono compendati nel Documento conclusivo, v. l'audizione di BUONCOMPAGNI A. - MOMIGLIANO S., componenti, rispettivamente, del Servizio fiscale e del Servizio studi struttura economica e finanziaria di Banca d'Italia).

- GALLO F., *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in *Pol. dir.*, 2003, 4, 501 ss.
- GIOVANNINI A., *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1340 ss.
- GIOVANNINI A., *Il re fisco è nudo*, Milano, II ed., 2016
- HALL R.E. - RABUSHKA A., *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, Stanford University, 2007
- LEO M., *Le linee guida per la riforma fiscale fra proposte condivisibili e lacune da colmare*, in *il fisco*, 2021, 30, 2907 ss.
- LIBERATI P., Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla *Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, Roma, 26 febbraio 2021
- MARINIELLO A., *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria*, Torino, 2018
- MASPES P., *La riforma e l'IVA: dum Romae consulitur tributum expugnatur!*, in *Gest. Straord. Imp.*, 2021, 5, 80 ss.
- MELIS G., Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla *Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, Roma, 12 marzo 2021
- PETRANGELI P., *Profili di inefficienza dell'attuale sistema fiscale: l'IRPEF e le sue Addizionali*, in *il fisco*, 2021, 19, 1807 ss.
- RICOTTI G., Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla *Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, Roma, 11 gennaio 2021
- RONGA U., *La delega legislativa*, Napoli, 2020, 137 ss.
- SCHIAVOLIN R., *Il principio di progressività del sistema tributario*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 151 ss.
- STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, Bologna, 2016
- ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, in FALSITTA G. (a cura di), *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, XIII ed., Padova-Milano, 2021, 337-338