



QUADERNI CNEL

RIFORMARE L'ORDINAMENTO FISCALE ITALIANO

*Garantire equità nel prelievo, solidarietà
nella società civile, contrasto delle diseguaglianze
e sviluppo economico sostenibile*

Il contributo del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro



**Riformare l'ordinamento fiscale italiano
per garantire equità nel prelievo, solidarietà
nella società civile, contrasto delle diseguaglianze
e sviluppo economico sostenibile.**

Il contributo del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro

*Raccolta degli atti
della Commissione di studio per l'esame delle tematiche connesse alla riforma
fiscale anche al fine della redazione di iniziative legislative ai sensi dell'art. 99,
comma 3, della Costituzione (det. 23 novembre 2020, n. 2014)*

*A cura di
Franco Gallo, Tiziano Treu*

QUADERNI del CNEL - n. 20
Febbraio 2023

Pubblicazione periodica
In attesa di Registrazione
ISSN 2611-5948

Il Quaderno del CNEL *“Riformare l’ordinamento fiscale italiano per garantire equità nel prelievo, solidarietà nella società civile, contrasto delle diseguaglianze e sviluppo economico sostenibile”* è il frutto del lungo lavoro di ascolto, confronto e analisi emerso dalla Commissione di studio per l’esame delle tematiche connesse alla riforma fiscale anche al fine della redazione di iniziative legislative ai sensi dell’art. 99, comma 3, della Costituzione istituita presso il CNEL e presieduta dal prof. Franco Gallo.

Coordinamento editoriale a cura di Patrizio Michetti

Commissione di studio per l'esame delle tematiche connesse alla riforma fiscale anche al fine della redazione di iniziative legislative ai sensi dell'art. 99, comma 3, della Costituzione

Presidente: **Prof. Franco Gallo**

Segretario: **Dott. Patrizio Michetti**

GRUPPI DI LAVORO TEMATICI:

Revisione dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche e Spese fiscali

Coordinamento e redazione: **Prof. Vieri Ceriani**

Componenti: Prof. Massimo Baldini, Prof.ssa Silvia Giannini, Prof. Paolo Liberati, Prof. Ruggero Paladini, e Prof. Simone Pellegrino.

Statuto dei diritti del contribuente e rapporto fisco - contribuente

Coordinamento e redazione: **Prof.ssa. Livia Salvini**

Componenti: Avv. Massimo Basilavecchia, Prof. Avv. Alessandro De Stefano, Prof. Andrea Fedele, Prof.ssa Valeria Mastroiacovo Cons. Vincenzo Busa e Avv. Chiara Todini.

Ordinamento della giustizia tributaria e del contenzioso tributario

Coordinamento e redazione: **Prof. Avv. Alessandro De Stefano**

Componenti: Pres. Sez. Stefano Bielli, Cons. Vincenzo Busa, Cons. Enrico Manzon, Cons. Alessio Scarcella, Avv. Michele Tiengo.

Doppio binario tributario - penale

Coordinamento e redazione: **Avv. Chiara Todini.**

Componenti: Cons. Alessio Scarcella e Avv. Filippo Ferri.

IVA e accise e ruolo del fisco nella transizione verde

Coordinamento e redazione: **Prof.ssa. Livia Salvini, Prof. Paolo Liberati, D.ssa Tamara Gasparri.**

Componenti: Avv. Chiara Todini Prof. Avv. Massimo Basilavecchia, Prof. Andrea Fedele, Prof. Massimo Baldini.

Sistema duale e struttura del sistema tributario

Coordinamento e redazione: **Dott. Vieri Ceriani.**

Componenti: Prof. Paolo Liberati, Prof.ssa Silvia Giannini, Prof. Massimo Baldini, Avv. Chiara Todini, Dott. Ivan Vacca, D.ssa Tamara Gasparri, Prof. Andrea Fedele, Prof. Ruggero Paladini, Prof. Simone Pellegrino, Prof.ssa Valeria Mastroiacovo, Prof. Avv. Massimo Basilavecchia.

IRAP e federalismo fiscale

Coordinamento e redazione: **Dott. Vieri Ceriani, Prof.ssa Valeria Mastroiacovo.**

Componenti: Prof. Franco Gallo, Prof. Paolo Liberati, Prof.ssa Silvia Giannini, Pres. Sez. Stefano Bielli, Dott. Ivan Vacca.

Accertamento e riscossione

Coordinamento e redazione: **Cons. Vincenzo Busa.**

Componenti: Avv. Michele Tiengo, Prof. Avv. Alessandro De Stefano, Prof. Avv. Massimo Basilavecchia, Pres. Stefano Bielli, Prof. Andrea Fedele.

Nei *Quaderni scientifici* del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro, rivolti alla comunità scientifica e ai cittadini, sono pubblicati studi presentati da esperti del Consiglio ovvero da ricercatori e studiosi esterni, nell'ambito di accordi di collaborazione o di seminari presso l'Organo.

In tal modo si intende contribuire al dibattito scientifico, anche al fine di ottenere contributi utili all'arricchimento del dibattito sui temi in discussione presso il Consiglio stesso.

La pubblicazione dei documenti è realizzata ai sensi dell'articolo 8, comma 12, del Regolamento di Organizzazione approvato dall'Assemblea del Cnel il 13 settembre 2018.

La scelta degli argomenti e dei metodi di indagine riflette gli interessi dei ricercatori. Le opinioni espresse e le conclusioni sono attribuibili esclusivamente agli autori e non impegnano in alcun modo la responsabilità del Consiglio.

Comitato Scientifico

Presidente: Prof. Avv. Tiziano Treu

Componenti

Prof. Maurizio Ambrosini	Prof. Claudio Lucifora
Prof. Emilio Barucci	Prof.ssa Maria Malatesta
Prof.ssa Silvia Ciucciovino	Prof.ssa Annamaria Simonazzi
Dott. Ana Rute Cardoso	Prof.ssa Cecilia Tomassini
Prof. Dr. Andrew Clark	Prof. Giovanni Vecchi
Prof. Efisio Gonario Espa	Prof. Dott. Thomas Zwick
Prof. Michele Faioli	

Direttore Editoriale

Cons. Francesco Tufarelli, Segretario Generale CNEL

Sommario

Prefazione.....	9
Introduzione	13
Capitolo 1 - La riforma dell'IRPEF verso un modello compiutamente duale (OSP n. 430, del 13 giugno 2022).....	15
Premessa.....	15
1. L'Irpef dal modello comprensivo al modello duale	18
2. I criteri della proposta di legge delega	23
3. La rispondenza del sistema duale ai principi costituzionali	24
4. I redditi finanziari.....	25
4.1. L'aliquota agevolata sui titoli di stato	27
4.2. Il regime dei PIR	27
4.3. La previdenza complementare	28
4.4. L'unificazione dei redditi da capitale con i redditi diversi.....	29
4.5. La tassazione al realizzo o alla maturazione	29
5. I redditi da fabbricati.....	30
5.1. La tassazione cedolare dei redditi immobiliari	31
5.2. Le imposte patrimoniali sugli immobili.....	32
5.3. Le agevolazioni fiscali nel settore immobiliare	32
6. I redditi d'impresa e di lavoro autonomo	33
6.1. Il regime dell'ACE	33
6.2. Il regime forfettario per le imprese individuali e i lavoratori autonomi.....	34
6.3. Il regime impositivo dei redditi agricoli.....	35
6.4. Il regime dell'IRI	36
6.5. I redditi di lavoro autonomo.....	37
6.6. La revisione dell'IRES e della determinazione del reddito d'impresa	38
7. L'erosione fiscale e l'ampiezza delle basi imponibili nel sistema duale	39
7.1. L'erosione fiscale e i redditi da capitale	41
7.2. L'erosione fiscale e i redditi da lavoro.....	41
8. Il sistema duale e l'inflazione.....	42
8.1. L'inflazione e i redditi da lavoro	42
8.2. L'inflazione e i redditi da capitale.....	43
9. La revisione del catasto dei fabbricati e la mappatura degli immobili.....	45
Bibliografia.....	47
Capitolo 2 - Le spese fiscali: riordino delle procedure, verifica della efficacia, responsabilità del Parlamento (OSP n. 434, del 28 settembre 2022)	49
Premessa.....	49
1. Introduzione.....	52
2. Aspetti metodologici e definitivi, ruolo e problemi delle spese fiscali	53
3. Prospettive di riforma: alcune indicazioni generali	57
4. Modalità procedurali per la revisione delle spese fiscali	62
5. Un esame più dettagliato delle spese fiscali.....	63
Cluster delle spese fiscali collegate all'Irpef.....	64
Cluster 1 - Agricoltura e Pesca.....	64
Cluster 3 - Redditi da attività finanziarie.....	66

Cluster 4 – Reddito d’impresa.....	68
Cluster 5 – Immobili: Fabbricati e Terreni.....	68
Cluster 6 – Lavoro autonomo.....	71
Cluster 7 – Incentivi agli investimenti.....	71
Cluster 8 – Redditi di lavoro dipendente e assimilati.....	72
Cluster 9 – Rientro dei cervelli, ricerca e sviluppo.....	74
Cluster 10 – Previdenza.....	75
Cluster 12 – Erogazioni liberali.....	76
Cluster 13 – Imprese sociali, fondazioni e mutuo soccorso.....	79
Cluster 14 – Sanità.....	80
Cluster 15 – Cultura.....	82
Cluster 16 – Welfare.....	84
Cluster 17 – Sport.....	86
Cluster 19 – Operazioni straordinarie e rivalutazioni.....	86
Riferimenti bibliografici.....	88
Capitolo 3 - Riforma della giustizia tributaria e del contenzioso tributario (DDL n. 42 del 28 ottobre 2021).....	89
Premessa.....	89
Articolato.....	95
Relazione illustrativa e tecnica.....	98
1. I profili inerenti all’ordinamento della giustizia tributaria.....	98
2. Le norme di riforma del contenzioso.....	101
Capitolo 4 - Federalismo fiscale e IRAP (OSP n. 431, del 13 giugno 2022).....	107
Premessa.....	107
1. Introduzione.....	114
2. Il possibile recupero delle autonomie sul fronte delle entrate.....	114
3. La perequazione.....	115
4. Gli imprescindibili interventi attuativi del federalismo fiscale nella prospettiva di un’organica riforma tributaria.....	118
5. I principi della delega per la riforma fiscale: Irap e addizionali IRPEF.....	118
6. Finanziamento “regionale” della spesa sanitaria.....	119
7. Il graduale superamento dell’IRAP con la manovra di bilancio 2022.....	121
8. L’imposta generale per le prestazioni sociali (IPRES).....	122
Capitolo 5 - Criteri per la revisione delle fasi di accertamento e riscossione tributaria (DDL nn. 43 e 44 del 27 aprile 2022).....	129
Premessa.....	125
Accertamento fiscale: articolato.....	128
Relazione illustrativa.....	129
Relazione tecnica.....	135
Riscossione fiscale: Articolato.....	138
Relazione illustrativa.....	140
Relazione tecnica.....	144

Capitolo 6 - Revisione dello Statuto del contribuente: garanzia del contraddittorio e parità processuale (DDL n. 41 del 29 settembre 2021)	145
Premessa	145
Articolato	148
Relazione illustrativa e tecnica	150
Capitolo 7 - IVA, Accise e del ruolo del fisco nella transizione verde (OSP n. 433, del 26 ottobre 2022)	155
Premessa	155
Sezione I - Proposte di revisione dell'imposta sul valore aggiunto (di Paolo Liberati e Massimo Baldini)	157
1. Introduzione	157
2. L'impatto distributivo attuale	162
3. Gli effetti di possibili revisioni dell'Iva	163
3.1. Criteri generali e situazione attuale	163
3.2. Ipotesi di revisione dell'Iva	165
4. Conclusioni	169
Allegato 1 - Profili giuridici dell'imposta sul valore aggiunto (Massimo Basilavecchia)	178
Allegato 2	182
Sezione II - <i>Accise e ruolo del fisco nella transizione verde</i>	186
1. Il quadro interno (di Livia Salvini)	186
1.1. La delega e la situazione attuale	186
1.2. Gli studi sui SAD	187
1.3. Profili redistributivi (cenni)	188
1.4. La precedente delega non attuata	189
2. Il quadro internazionale (di Tamara Gasparri)	190
2.1. Breve sintesi della proposta di rifusione dell'ETD di cui alla COM(2021) 563 final del 14 luglio 2021	190
2.2. La proposta di rifusione ridisegna la struttura del tributo e la natura stessa del relativo presupposto	192
2.3. Le principali criticità della proposta della Commissione	194
2.4. L'Overall Tax Mix e il complesso delle altre misure non fiscali del pacchetto Fit for 55 ed oltre	196
3. Conclusioni del gruppo di lavoro sulla delega fiscale	199
4. Il Superbonus e le sue interazioni con il pacchetto "Fit for 55", la revisione della direttiva UE sul rendimento energetico nell'edilizia (EPBD). Analisi delle possibili fonti di finanziamento degli interventi di riqualificazione energetica (di Chiara Todini)	201
4.1. Premessa - Il Superbonus ed il quadro politico economico di riferimento	201
4.2. Il quadro politico economico europeo del Fit for 55 e la revisione alla Direttiva Ue sul rendimento energetico nell'edilizia	205
4.3. Le forme di finanziamento e la leva fiscale	207
4.4. Altri incentivi energia: i certificati bianchi	209
4.5. Prime riflessioni sull'impatto economico degli incentivi e proposte operative	210

Appendice 1. - Il “doppio binario” e le ipotesi di aggiustamento sulla base della giurisprudenza in materia tributaria: contributi per un dibattito sul tema.	212
Premessa.....	212
Finalita’ generali e principi di legge delega	212
Il ravvicinamento e la omogeneizzazione delle fasi istruttorie dei due procedimenti.....	213
1. Introduzione.....	213
2. Analisi.....	213
3. Prospettiva de iure condendo.....	214
Garantire la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato	215
1. Introduzione e premesse.	215
2. Analisi.....	215
3. Prospettiva de iure condendo.....	216
Disallineamento tra procedimenti e possibili profili di incoerenza.....	219
1. Introduzione e premesse.	219
2. Analisi.....	219
3. Prospettiva de iure condendo.....	221
Istituzione di una “base conoscitiva comune minima” tra procedimenti, partendo dall’univoca determinazione dell’“imposta evasa”	222
1. Introduzione e premesse.	222
2. Analisi.....	222
3. Prospettiva de iure condendo.....	223
Scheda di sintesi: principi di legge delega e proposte di riforma.....	225
Appendice 2. Documenti varati dalle Consiliature del CNEL precedenti alla attuale	227
I. Delega legislativa al Governo della Repubblica per razionalizzare e codificare l’attuazione e l’accertamento dei tributi e per la revisione delle sanzioni amministrative e del processo tributario - Assemblea 20 marzo 2013.....	227
Articolato.....	228
Relazione Illustrativa.....	234
Inadeguatezza attuale del modello adottato dalla riforma tributaria del 1971	234
Le ragioni della codificazione.....	235
Sistemazione legislativa e unificazione normativa	235
La revisione del processo tributario	236
Metodologia della sistemazione e dell’unificazione	237
II Riforma del sistema fiscale - Osservazioni e proposte	
22 novembre 2011.....	240
Gli obiettivi fondamentali della riforma fiscale.	241
Codificazione e semplificazione.....	241
Redistribuzione del prelievo.....	241
Lotta all’evasione fiscale.....	242
Rimodulazione dei regimi di favore fiscali esistenti.....	243

Prefazione

L'attuale assetto del sistema tributario è stato realizzato dopo 43 anni dal precedente intervento (che risale al 1971), e deriva dal processo riformatore avviato con la legge di delega 11 marzo 2014, n. 23 sulla cui base sono stati emanati, undici decreti legislativi lungo un arco temporale complessivo di 19 mesi circa. Alla scadenza dei termini per l'attuazione di quella delega sono restatesi inattuati le prescrizioni sulla revisione del catasto dei fabbricati, della riscossione degli enti locali, dell'IVA, delle imposte sulle imprese e della fiscalità energetica e ambientale. Detti temi hanno formato oggetto, a distanza di 8 anni dalla legge n. 23/2014, del disegno di legge delega C. 3343, del 29 ottobre 2021, dopo la presentazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) alla Commissione Europea avvenuta il 5 maggio 2021. Ciò in quanto le riforme, tra cui quella fiscale, sono parte integrante dei Piani nazionali di ripresa e resilienza e "catalizzatori della loro attuazione" come si afferma nel PNRR italiano. Tuttavia va precisato che mentre la riforma del contenzioso tributario rientra tra le riforme orizzontali o "di contesto" come quota parte della complessiva riforma del sistema giudiziario, che sono caratterizzate da una trasversalità rispetto a tutte le missioni che compongono il piano, le tematiche della riduzione del tax gap e del federalismo fiscale integrano riforme "collegate al PNRR" e cioè costituiscono misure che pur concorrendo alla realizzazione degli obiettivi generali del Piano si collocano al di fuori del perimetro tracciato dalle singole missioni. Il CNEL ha accompagnato i processi di riforma sopra richiamati con istruttorie indipendenti ed accurate che in alcuni casi sono culminate in vere e proprie proposte di legge ai sensi dell'art. 99 Cost. ovvero in proposte e valutazioni sugli aspetti ritenuti rilevanti nella peculiare ottica propria di rappresentanza della Società civile. Nell'Appendice alla presente raccolta sono riportati alcuni dei contributi più risalenti che focalizzavano già alcuni aspetti che sono stati poi oggetto di regolazione nella riforma del 2014 (Commissione Vietar Uckmar) ed anche nella recente riforma della giustizia tributaria (legge n. 130 del 31 agosto 2022). In linea con questa tradizione il CNEL ha ritenuto, pertanto, di proseguire nella propria missione ausiliaria al Parlamento cogliendo l'occasione offerta dall'audizione parlamentare del Presidente nell'ambito della "Indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario" tenuta il 18 gennaio 2021 dinanzi alle Commissioni Finanze riunite del Senato e della Camera dei deputati. Il documento prodotto in quell'occasione (OSP n. 409, del 27 gennaio 2021) ha rappresentato un primo approfondimento delle principali tematiche, che è stato poi attuato nel corso dei due anni successivi attraverso analisi e proposte, anche normative, elaborate da una Commissione di accademici, magistrati, professionisti ed esperti dell'amministrazione finanziaria e delle Organizzazioni rappresentate in CNEL, coordinata dal Prof. Franco Gallo. Tra le considerazioni alla base dell'avvio delle successive indagini vi è quella secondo cui le modifiche all'ordinamento tributario introdotte in questi ultimi anni hanno accentuato la frammentarietà e la disorganicità del sistema fiscale, che sembra ormai aver perso un modello coerente di riferimento. Esenzioni, agevolazioni, regimi particolari di favore, "bonus" di vario tipo si sono moltiplicati e sovrapposti, creando profonde disparità di trattamento e caricando il sistema di finalità settoriali specifiche e spesso improprie, che potrebbero essere meglio perseguite con altri strumenti. Il CNEL ritiene che la coerenza e la conformità del sistema fiscale vadano affrontate avuto riguardo alla sua strutturale complessità, applicando come

criteri di valutazione i principi costituzionali dell'ordinamento giuridico: in particolare i principi di solidarietà, uguaglianza, ragionevolezza e sussidiarietà (artt. 2, 3, 53, primo comma, e 118 Cast.). La legittimità costituzionale del sistema tributario non si esaurisce nella considerazione di ogni singolo tributo, ma riguarda anche le relazioni reciproche fra i diversi istituti. Le prospettive di riforma dell'attuale sistema tributario dovrebbero muovere dunque dalla conferma e dal consolidamento di un regime caratterizzato da più tributi per ciascun settore impositivo. Le Parti sociali rappresentate in seno al CNEL hanno sottolineato unanimemente lo squilibrio e la vera e propria iniquità del fatto che lavoratori e pensionati contribuiscano al gettito Irpef per l'ottantaquattro per cento dell'imposta netta e hanno ribadito la necessità di adottare un modello che, nel rispetto del principio costituzionale della progressività, si basi su una fiscalità pensata per le famiglie e per le imprese e sia costruita sul presupposto della necessità di garantire una spesa pubblica che consenta una solida copertura sanitaria e un incisivo impegno sugli obiettivi ambientali. Obiettivi principali dell'impianto elaborato dal gruppo di lavoro e condiviso dalle Parti sociali rappresentate in seno al CNEL sono i seguenti:

- il raggiungimento di una piena equità orizzontale;
- intesa come parità di trattamento di contribuenti con lo stesso reddito;
- e verticale, intesa come applicazione del principio di progressività;
- lo spostamento del peso del tributo dai redditi da lavoro e impresa agli altri redditi;
- la semplificazione del sistema di calcolo e di riscossione.

Si tratta, inoltre, di realizzare una riforma organica del sistema di prelievo che abbia a mente la necessità di monitorare le implicazioni macroeconomiche di tutte le scelte fiscali. Una riforma fiscale non può infatti prescindere da un tax design complessivo anche con riferimento alla giustizia tributaria e all'amministrazione finanziaria. Il gruppo di lavoro presieduto dal prof. Gallo, nel prospettare soluzioni alternative all'attuale sistema dei prelievi fiscali, ha analizzato i seguenti aspetti del sistema: tipi e modalità di calcolo della tassazione del reddito delle persone fisiche; tipi di tassazione del reddito societario; dei redditi finanziari e dei redditi dei fabbricati; analisi delle sanzioni di tipo penale e amministrativo; fragilità del rapporto fisco-contribuente e caratteristiche del contraddittorio amministrativo precontenzioso, accertamento, riscossione e sistema sanzionatorio; necessità di una riforma della giustizia tributaria; analisi del federalismo fiscale con particolare riferimento all'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali. In questo quadro, premessa essenziale diviene l'impegno da parte dello Stato di una efficace lotta all'erosione e all'evasione fiscale per recuperare le risorse necessarie a rispondere ai crescenti bisogni delle persone e della società e per lo stesso finanziamento delle riforme. Le proposte avanzate da varie parti sociali per rafforzare la lotta all'evasione sono diverse: incentivare i pagamenti tracciabili, e strumenti di accertamenti innovativi, incrementare e sistematizzare i controlli sui redditi dichiarati, rafforzare i sistemi sanzionatori e premiali, estendere i meccanismi delle ritenute alle fonti e le forme di contrasto di interessi, ecc. Il raggiungimento dei suddetti obiettivi passa anche attraverso una revisione della base imponibile, necessaria per riconferire all'IRPEF, il carattere di imposta generale. Le considerazioni sopra sintetizzate hanno dato luogo alla costituzione di specifici Gruppi di lavoro, uno dei quali è stato dedicato alla riformulazione, alla luce dell'intervenuta emanazione del disegno di legge di delega C.3343, dell'originario documento concer-

nente l'indagine conoscitiva del 18 gennaio 2021, sopra richiamato. La presente raccolta riporta nei capitoli che seguono gli atti formalmente depositati presso gli organi parlamentari anche nella presente legislatura e segnano la conclusione di una fase del lavoro di ricerca avviato da circa due anni. È tuttavia intendimento del CNEL proseguire nella propria azione di ascolto delle Parti sociali e di approfondimento delle tematiche connesse alla riforma fiscale avvalendosi dell'apporto scientifico delle professionalità già coinvolte, allo scopo di fornire contributi fattivi agli organi legislativi. Ciò è quanto rappresentato ai Presidenti delle Commissioni Finanze del Senato e della Camera dei deputati, i quali hanno raccolto l'offerta di collaborazione del CNEL nell'ambito dell'attività, per le ragioni dette irrinunciabile, di esame dei progetti di riforma fiscale che il Governo curerà di presentare alle Camere.

Introduzione

Il Gruppo di lavoro CNEL nell'affrontare i più importanti temi connessi alla riforma del sistema tributario ha preso atto che le politiche, sia fiscali che degli incentivi, finora condotte a livello nazionale hanno avuto per lo più l'effetto di contrarre e non di esaltare la redistribuzione del reddito e della ricchezza e il giusto bilanciamento tra produzione e consumo. Esso ha ritenuto che se si vuole mutare questo indirizzo negativo, l'unica via da seguire non può che essere quella di cogliere l'occasione della ripartenza *post*-pandemia per realizzare un'organica riforma coerente con i suggerimenti della Commissione UE.

L'obiettivo dovrebbe essere quello – indicato tra l'altro da tutte le forze politiche – di ottenere un giusto bilanciamento fra produzione e consumo, redistribuire in modo più appropriato redditi e ricchezza, incentivare un lavoro riqualificato che non guarda solo all'intelligenza artificiale, ma comprende anche il settore del *no profit* e dell'economia sociale.

Tutto ciò secondo il Gruppo di lavoro dovrebbe tradursi, in primo luogo, nella riduzione della miriade di deduzioni e detrazioni – le cosiddette *spese fiscali* – non sufficientemente ragionate, su cui si sono scontrate, senza risultati, varie generazioni di esperti e commissari.

In via generale, l'imposizione non deve riguardare la tecnologia in sé, e cioè i *robot*, come ha sostenuto Bill Gates, ma spostare, con interventi semplici, gradualmente e ragionevoli, il prelievo dai redditi di lavoro, familiari e di impresa ai sovrapprofitti, ai grandi patrimoni, ai grandi lasciti ereditari e donazioni (attualmente assoggettati, secondo la Corte delle leggi, a una tassazione abbastanza ridotta e sperequata) oltretutto al valore aggiunto economico di quelle *digital enterprises* che hanno costi marginali molto bassi e un elevato, quasi spropositato, valore di borsa. Ciò significa puntare, oltre che sul rafforzamento delle imposte successive, soprattutto sulla tassazione – secondo il modello indicato dalla Commissione UE – sia delle transazioni finanziarie, sia dell'uso delle materie prime non rinnovabili, sia delle posizioni di rendita come quelle della *digital economy*, derivanti dalla raccolta e dall'uso di dati e informazioni nei confronti dei privati.

Ovviamente, progetti riformatori di questo tipo non potranno che essere integrati da una forte azione antievasione e antielusione. Ciò che ci differenzia dal resto d'Europa e dalle altre economie avanzate è, infatti, la forte incidenza dell'economia sommersa e dell'evasione, che si traduce in una pressione fiscale effettiva troppo elevata per quanti rispettano pienamente le regole. Il che vuol dire ripensare la struttura della tassazione in modo da tener conto del rinnovamento del sistema di protezione sociale ponendosi anche l'obiettivo di ricomporre il carico fiscale a beneficio dei fattori produttivi.

Il nostro è, purtroppo, un Paese in cui le ingiustizie e i profondi effetti distorsivi che derivano da evasione e sommerso si riverberano molto spesso negativamente sulla capacità di crescere e di innovare delle imprese e generano rendite a scapito dell'efficienza del sistema produttivo.

Un dato positivo risiede nel fatto che i più rilevanti punti di un possibile percorso riformatore in materia fiscale sono dati per presupposto dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), alcuni dei tributi da istituire o razionalizzare nell'indicata ottica sono stati caldeggiati dall'OCSE e altri sono stati oggetto di specifiche proposte

di direttiva della Commissione UE in coerenza con il dettato dell'art. 311 del Trattato (TFUE).

In tale articolo si legge infatti, da una parte, che *“L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche”*, dall'altra, che *“Il bilancio di essa, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie previa delibera all'unanimità e previa la consultazione del Parlamento europeo”*.

Quanto poi alla riforma dell'Ires sarebbero, comunque, maturi i tempi per riflettere sul possibile cambiamento delle regole di fondo della tassazione delle imprese, portando avanti iniziative più radicali di riforma che coinvolgano anche gli altri Paesi UE. Con riguardo alla riforma del sistema delle imposte dirette, la progressività del tributo sui redditi dovrebbe, ad avviso del Gruppo di lavoro CNEL, essere ridisegnata in modo tale che, a regime, le classi meno abbienti maggiormente colpite dalla sfavorevole congiuntura risultino – in applicazione del principio *rawlsiano* del *maximin* – ragionevolmente più avvantaggiate o meno svantaggiate rispetto a quelle più ricche o, comunque, assoggettate ad imposizioni cedolari proporzionali. Del resto, impone di muoversi in questa direzione anche il fatto che attualmente le *tax expenditures* ammontano a circa il 4% del PIL e che in questo ambito esistono anche molti incentivi, sotto forma appunto di deduzioni, detrazioni, tassazioni proporzionali, che si sono rivelati obsoleti e di scarsa efficacia e che, disperdono risorse e producono effetti distorsivi sull'allocazione di esse.

Un grave elemento di iniquità dell'attuale sistema deriva anche dal fatto che nell'IRPEF sia le aliquote nominali che quelle effettive variano in modo discontinuo intorno ai 30.000 euro: l'aliquota nominale aumenta di 11 punti percentuali, dal 27% al 38%, tra il secondo e il terzo scaglione. La conseguenza di questa discontinuità è che attualmente l'aliquota marginale è molto elevata sui redditi medio-bassi, raggiungendo già il 40% oltre i 28.000 euro.

Non deve poi dimenticarsi che la divergenza fra aliquote nominali e aliquote effettive, determinata dalla decrescenza delle detrazioni e dell'assegno al nucleo familiare (nonché dall'andamento non lineare del cosiddetto *bonus Renzi*), crea discriminazioni sia di tipo orizzontale, essendo i contribuenti dello stesso reddito gravati da imposte differenti, sia di tipo verticale, non corrispondendo sempre un maggior prelievo a un maggior reddito.

Questi effetti negativi dovrebbero essere, in particolare, eliminati unificando gli interventi a sostegno della famiglia, quali *bonus* vari e assegni familiari, in uno strumento costruito in base ad una scala di equivalenza ed estesi a tutti i contribuenti. Da una parte, le spese fiscali dovrebbero essere calcolate in riferimento all'aliquota base del sistema (quella più ridotta) in modo da allargare la base imponibile, dall'altra, l'incidenza dell'imposta dovrebbe essere ridotta concentrando gli sgravi soprattutto sulle classi medie di reddito. La redistribuzione sarebbe così perseguita con maggiore sofisticatezza e attenzione tecnica e presupporrebbe iniziative legislative diversificate, interessanti altri tributi e coordinate con le politiche previdenziali, assistenziali e strutturali della spesa, rese ancor più necessarie dalla crisi pandemica e dall'impoverimento di quello che è stato finora il ceto produttivo. Il tutto, in coerenza con i principi fondamentali di solidarietà e di uguaglianza, cardine e ispiratori dei principi di capacità contributiva e di progressività.

Capitolo 1

La riforma dell'IRPEF verso un modello compiutamente duale

(OSP n. 430, del 13 giugno 2022)

Premessa

Nell'obiettivo di proporre un ridisegno della progressività in una ottica maggiormente redistributiva, il Gruppo di lavoro CNEL ha ritenuto che la redistribuzione potrebbe essere in qualche modo esaltata se quantomeno:

- si tassassero separatamente i compensi per il lavoro prestato dall'imprenditore individuale (da assoggettare, come qualsiasi altra forma di reddito da lavoro, ad aliquota progressiva) da quelli di remunerazione del capitale (da tassare in modo proporzionale coerentemente con quanto previsto per le persone giuridiche);
- si rivedesse il regime di favore riservato ai coltivatori diretti e agli imprenditori agricoli che, allo stato attuale, sono esentati non solo dall'IRPEF, ma anche all'IRAP e dall'IMU e che beneficiano di un regime speciale IVA (specie ove si consideri che in molti casi oggi le attività di questo settore sono assimilabili ad attività industriali);
- si costruisse un'imposta proporzionale o progressiva sugli immobili, basata su una valutazione catastale finalmente aggiornata;
- si abolisse la cedolare secca sulle locazioni che, da un lato, ha avuto effetti distributivi ampiamente regressivi e, dall'altro, non ha sortito gli effetti sperati sul versante dell'emersione della base imponibile;
- si ricomponesse gradualmente il prelievo complessivo, spostando la tassazione dai fattori produttivi verso i consumi, come richiesto dalla Commissione UE nelle Raccomandazioni specifiche per il nostro Paese.

Diventa comunque inevitabile affinare il già esistente *modello duale* dell'Irpef nel senso della scomposizione dei suoi presupposti e delle sue basi imponibili in *redditi di lavoro* assoggettati alla progressività (cioè i redditi da lavoro dipendente, da pensioni, da lavoro autonomo e il contributo diretto lavorativo degli imprenditori individuali) e in *altri redditi* assoggettati, invece, ad un regime di tassazione separata e proporzionale, con largo ricorso a ritenute alla fonte.

Una riforma come questa, esplicitamente e compiutamente duale, avrebbe sì l'effetto di spezzare definitivamente l'unitarietà concettuale dell'Irpef, ma avrebbe anche il vantaggio, collocando la tassazione dei redditi da capitale fuori dalla progressività, sia di costruire un sistema che resiste meglio alla concorrenza fiscale dei Paesi che hanno basi imponibili più mobili, sia di garantire un trattamento neutrale tra i diversi redditi da capitale (con conseguente eliminazione della convenienza degli arbitraggi fiscali), sia di semplificare il sistema attraverso il ricorso a ritenute definitive alla fonte su tali redditi.



L'ASSEMBLEA
(seduta del 1 ° giugno 2022)

VISTO l'art. 99 della Costituzione;

VISTA la legge speciale 30 dicembre 1986, n. 936, recante "Norme sul Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro", ed in particolare l'articolo 10 (Attribuzioni), comma 1, lettera i), che riconosce al Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro l'iniziativa legislativa, l'articolo 12 (Contributo all'elaborazione della legislazione), che regola la trasmissione delle pronunce del CNEL al Governo, alle Camere, alle Regioni e Province autonome ed alle istituzioni europee, ed infine l'articolo 14 (Pronunce del CNEL), che statuisce l'iter di assunzione, da parte dell'Assemblea, delle Pronunce del CNEL;

VISTO il Regolamento degli organi, dell'organizzazione e delle procedure, approvato dall'Assemblea del Cnel il 17 luglio 2019 ed in particolare gli articoli 12 (Programma) e 14, (Iniziativa legislativa);

VISTA la Determinazione del Presidente del CNEL, 23 novembre 2020, n. 2014, concernente la costituzione gruppo di lavoro formato da insigni accademici, magistrati, professionisti ed esperti dell'amministrazione finanziaria, coordinati dal Prof. Franco Gallo, per l'esame delle tematiche connesse alla riforma fiscale anche al fine della redazione di una iniziativa legislativa ai sensi dell'art. 99, comma 3, della Costituzione;

VISTI gli elaborati prodotti dal gruppo di lavoro come sopra costituito ed insediato il 10 novembre 2020, all'esito della seduta plenaria dei sottogruppi del 8 febbraio 2022;

VISTA la nota 21 febbraio 2022, n. 428, a firma del Prof. Franco Gallo di trasmissione degli elaborati della richiamata Commissione di studio;

VISTO in particolare l'elaborato, prodotto dal Sottogruppo "Sistema duale e struttura del sistema tributario (tassazione delle imprese, progressività, *tax expenditures*)", coordinato dal Dott. Vieri Ceriani, all'esito di sedute di approfondimento dei temi ivi trattati, tenute nelle date 17 novembre 2021, 2 dicembre 2021, 17 gennaio 2022, 4 febbraio 2022, 2, 16 e 28 marzo 2022, concernente "Verso un modello compiutamente duale di imposizione sui redditi";

VISTO il verbale della seduta dell'Assemblea del CNEL del 23 febbraio 2022 (punto 5 O.d.g.);

VISTO il verbale della seduta dell'Ufficio di Presidenza del 22 aprile 2022 (punto 6 O.d.g.);

VISTO il resoconto della seduta delle Commissioni istruttorie congiunte I, II e III, del 21 aprile 2022;

VISTA la nota (e-mail) 4 maggio 2022 a firma del Dr. Cristian Perniciano in rappresentanza della CGIL, di osservazioni scritte al documento sopra citato, allegata al presente atto;

VISTA la nota (e-mail) 1° maggio 2022 a firma del Cons. Giuseppe Gallo in rappresentanza della CISL, di osservazioni scritte al documento sopra citato, allegata al presente atto;

VISTO il resoconto della riunione 24 maggio 2022, per l'esame delle osservazioni scritte sopra indicate;

VISTO il documento "Verso un modello compiutamente duale di imposizione sui redditi" nella versione revisionata alla luce delle osservazioni scritte citate;

VISTE le proprie Osservazioni e Proposte -n. 409/2021 -inoltrate alle Commissioni Finanze della Camera e del Senato concernenti "Note per l'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario") all'esito dell'audizione parlamentare del Presidente del CNEL, 1° marzo 2021, dinanzi alla Commissioni medesime;

RITENUTO di contribuire, ai sensi dell'art. 99 della Costituzione, di contribuire ai processi legislative in atto sulla riforma fiscale;

UDITA la relazione del Presidente del CNEL;

TENUTO CONTO delle osservazioni emerse nel corso della discussione assembleare;

SENTITO il Segretario generale Cons. Mauro Nori,

APPROVA

l'unito atto di Osservazioni e proposte del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro concernente "Verso un modello compiutamente duale di imposizione sui redditi".

Ordina che il presente atto sia trasmesso al Presidente della Camera dei deputati, al Presidente del Senato della Repubblica, per il seguito di competenza, ed al Presidente del Consiglio dei ministri.

F.TO IL PRESIDENTE
Prof. Tiziano TREU

Verso un modello compiutamente duale di imposizione sui redditi ¹

Questo lavoro affronta alcuni aspetti della possibile attuazione della riforma fiscale, che vede oggi impegnati governo e parlamento. Prevista nel PNRR come riforma di “accompagnamento”, è stata oggetto di un disegno di legge delega, approvato dal governo il 5 ottobre 2021, ed è oggi all’esame delle competenti Commissioni parlamentari. Tra i criteri ispiratori vi è quello di realizzare un modello di imposizione dei redditi di tipo “compiutamente duale”.

Riprendendo le argomentazioni già esposte nel contributo redatto l’anno scorso² come documentazione di sostegno all’audizione che il presidente del CNEL, prof. Tiziano Treu, ha tenuto dinanzi alle Commissioni congiunte VI Finanze di Camera e Senato in data 1 marzo 2021, questo documento intende approfondire le problematiche connesse con l’attuazione in Italia di un sistema di imposizione duale, coerente con i principi della legge delega.

Il paragrafo 1 richiama le questioni di fondo, già affrontate nella predisposizione del documento di accompagnamento alla ricordata audizione, chiarendo le caratteristiche fondamentali del sistema duale e le sue differenze rispetto al modello alternativo onnicomprensivo.

Il paragrafo 2 richiama ed illustra i principi fondamentali della legge delega presentata dal governo.

Il paragrafo 3 affronta la questione della rispondenza del modello di imposizione duale ai principi enunciati dalla nostra Costituzione.

Il paragrafo 4 si concentra sui redditi finanziari e delinea le principali problematiche e le relative soluzioni che potrebbero dare attuazione ai criteri adottati nel disegno di legge delega.

Il paragrafo 5 si pone analogo obiettivo riguardo al trattamento dei redditi immobiliari.

Il paragrafo 6 affronta il tema dell’attuazione dei principi della delega in riferimento al reddito d’impresa e di lavoro autonomo.

Il paragrafo 7 affronta il tema della “comprensività” delle basi imponibili e della loro erosione.

Il paragrafo 8 pone l’interrogativo se un sistema di imposizione duale debba tenere conto dell’inflazione.

Il paragrafo 9 tratta la revisione del catasto fabbricati e la mappatura degli immobili.

1. L’Irpef dal modello comprensivo al modello duale³

L’Irpef è nata con la riforma fiscale dei primi anni Settanta, nota come riforma Cosciani (1950), dal nome del professore Cesare Cosciani che guidò i lavori della Commissione sullo studio della riforma. L’Irpef attuò l’idea centrale sviluppata dalla Commissione, peraltro perfettamente in linea con la letteratura sul *tax design* del tempo e con le migliori pratiche a livello internazionale, cioè la tassazione onnicomprensiva del red-

1. Questo documento è stato redatto da un sottogruppo di lavoro istituito dal CNEL, costituito da Massimo Baldini, Andrea Fedele, Franco Gallo, Silvia Giannini, Paolo Liberati, Valeria Mastroiacovo, Ruggero Paladini, Simone Pellegrino, Ivan Vacca, e coordinato da Vieri Ceriani. Il documento è frutto di un lavoro ampiamente condiviso.

2. Cfr. CNEL (2021).

3. Questa sezione riprende largamente le argomentazioni svolte in CNEL (2021).

dito personale, con aliquote progressive (il modello Schanz-Haig-Simons, dal nome degli accademici che l'avevano teorizzata). In linea di principio, tutti i redditi (anche quelli imputati, come il reddito figurativo che il proprietario ritrae dall'immobile in cui risiede e le plusvalenze e le minusvalenze maturate) avrebbero dovuto rientrare nell'imponibile. L'impianto teorico subì fin dall'inizio una violazione importante con la decisione di tassare separatamente, con ritenute definitive sostitutive dell'Irpef, la maggior parte dei redditi di capitale e di escludere molte tipologie di plusvalenze.

Nel tempo, le eccezioni al principio della onnicomprensività si sono notevolmente accentuate⁴. Sono stati progressivamente esclusi dalla progressività i redditi dei fabbricati (dal 2000 la prima abitazione e dal 2011 i redditi da locazione); dal 2018, anche quelli derivanti da partecipazioni societarie qualificate. Una serie di altre agevolazioni e regimi preferenziali ha progressivamente eroso la base imponibile dell'Irpef: da ultimo nel 2019 l'estensione del regime forfettario dei contribuenti minimi e l'esenzione dei redditi fondiari degli imprenditori agricoli.

Questo allontanamento dalla onnicomprensività testimonia la crisi dell'impianto originale dell'Irpef. Al di là del successo in termini di crescita del gettito, trainato soprattutto dalla elevata inflazione degli anni Settanta e Ottanta e dalla progressività dell'Irpef, i risultati della riforma furono presto sottoposti a riesame critico. Si sotto-linearono alcune carenze nell'attuazione: la mancata riforma dell'amministrazione e dei suoi metodi di lavoro, l'ampiezza dell'erosione e dell'evasione. Ma si cominciò anche a mettere in dubbio alcuni dei principi cardine della riforma, tra cui la progressività.

In un clima culturale internazionale progressivamente orientato al neoliberismo, si cominciò a porre in dubbio il ruolo redistributivo del settore pubblico, sia dal lato delle spese per il *welfare*, sia dal lato dei tributi. Si pose l'accento sugli effetti distorsivi di una progressività accentuata, in particolare sugli incentivi al lavoro. Si diffuse il consenso alla considerazione che, oltre certi limiti, l'elevatezza della pressione fiscale produce effetti negativi sul gettito (cosiddetta curva di Laffer). Il ruolo redistributivo del sistema tributario, incentrato sull'imposta personale sul reddito e sulla sua progressività, cominciò a essere oggetto di critiche e si accentuarono invece le raccomandazioni per un fisco semplice e soprattutto neutrale rispetto alle scelte economiche. L'esperienza della riforma fiscale Reagan (*Tax Reform Act* del 1986), ispirata dall'economia dell'offerta (*supply-side economics*) e orientata alla riduzione delle aliquote e all'allargamento delle basi imponibili, diventò modello di riferimento a livello internazionale, sia per l'imposta sulle persone fisiche, sia per quella sulle società.

Anche in Italia hanno avuto attuazione alcuni degli indirizzi prevalenti a livello internazionale. Nel corso degli anni la progressività data dal ventaglio delle aliquote nominali è stata ridotta: nel 1974 si avevano 32 aliquote, comprese tra il 10 e il 72 per cento; nel 2000 le aliquote erano 5, dal 18,5 al 45,5 per cento; oggi le aliquote sono quattro, comprese tra il 23 e il 43 per cento (cui si aggiungono le addizionali regionali e comunali). Ma la progressività non dipende solo dalle aliquote di legge; negli ultimi anni le detrazioni decrescenti e il bonus 80-100 euro sul lavoro dipendente l'hanno notevolmente aumentata. Da ultimo, la riforma delle aliquote, degli scaglioni e delle

4. Cfr. Pellegrino-Panteghini (2020).

detrazioni attuata con la legge di bilancio per il 2022 (che ha anche assorbito il bonus 80-100 euro) ha sostanzialmente mantenuto il livello di progressività previgente.

Per quanto riguarda, invece, la base imponibile, si è andati nella direzione opposta rispetto a quella raccomandata di un suo ampliamento, in quanto alla tassazione separata dei redditi finanziari si sono accompagnate la progressiva fuoriuscita dalla base imponibile dei redditi da fabbricati e forme crescenti di erosione.

A partire dagli anni Ottanta la progressiva liberalizzazione dei mercati finanziari e valutari e la conseguente libertà di movimento dei capitali, in assenza di adeguate forme di collaborazione amministrativa a livello internazionale, resero difficile l'accertamento dei redditi da capitale finanziario detenuti all'estero. Si diffusero forme di concorrenza fiscale tra Stati, volte ad attirare le basi imponibili mobili (redditi finanziari e d'impresa), e in questo contesto si sviluppò il ruolo dei cosiddetti paradisi fiscali.

Quella che negli anni Settanta sembrava un'anomalia della riforma italiana rispetto al modello dell'imposta onnicomprensiva, cioè la tassazione separata e proporzionale dei redditi da capitale finanziario, negli anni Ottanta cominciò a diventare una modalità diffusa a livello internazionale. Nei Paesi nordici (Svezia, Danimarca, Norvegia, Finlandia) furono varate, all'inizio degli anni Novanta, riforme fiscali ispirate a un nuovo modello di imposizione diretta: il modello 'duale', che sottopone a tassazione progressiva solo i redditi da lavoro dipendente e autonomo (compreso il contributo lavorativo dell'imprenditore individuale) e tassa tutti i redditi da capitale ad aliquota uniforme proporzionale, tendenzialmente coincidente con l'aliquota più bassa dell'imposta progressiva⁵.

I due tipi di reddito sono tassati in modo completamente separato. Ciò implica che le eventuali perdite sul reddito da capitale (ad esempio, sui redditi d'impresa) non sono compensabili con i redditi da lavoro; sono tuttavia riportabili in avanti contro redditi positivi della stessa specie in esercizi futuri. Le deduzioni e detrazioni personali (ad esempio, per familiari a carico) sono generalmente fruibili solo a fronte dei redditi da lavoro. La tassazione separata consente di avvalersi diffusamente delle ritenute alla fonte sui redditi da capitale che possono essere considerate definitive, con importanti semplificazioni del sistema.

Un aspetto specifico riguarda la ripartizione tra capitale e lavoro dei redditi prodotti dalle imprese individuali, dai lavoratori autonomi, dalle società di persone e da quelle di capitali a ristretta base azionaria, quando l'imprenditore, il professionista o il socio prestano attività lavorativa diretta nell'impresa, nello studio o nella società. Questa ripartizione può essere effettuata nel modello nordico attribuendo un rendimento figurativo al capitale (cespiti immobilizzati): il reddito che ne risulta è considerato reddito da capitale, il restante è tassato come reddito da lavoro⁶.

5. Cfr. Sorensen (1998) e (2009).

6. Nel modello duale adottato dai paesi nordici, i redditi d'impresa prodotti dalle società di capitali sono interamente considerati redditi da capitale e sono tassati con l'aliquota proporzionale dell'imposta sulle società. Tuttavia, regole speciali esistono per le società di capitale a ristretta base societaria e con soci attivi, data la convenienza a sostituire, in queste società, reddito di lavoro (più tassato) in reddito di capitale (meno tassato). Questo problema, che è stato da sempre considerato il tallone d'Achille delle riforme dei paesi Nordici, sarebbe superato nel nostro paese, grazie alla presenza dell'ACE, che si applica a tutti i tipi di società, sia di capitale che di persone, indipendentemente dalla numerosità della compagine proprietaria, nonché agli imprenditori individuali (purché a contabilità

Tra i vantaggi del sistema “duale” si annoverano usualmente:

- la possibilità di resistere meglio alla concorrenza fiscale di altri paesi sulle basi imponibili più mobili, tassando i redditi da capitale ad aliquota “bassa”, fuori dalla progressività;
- la neutralità di trattamento tra i diversi redditi da capitale, con conseguente eliminazione delle opportunità di arbitraggi fiscali;
- l'attenuazione, per effetto dell'abbassamento della tassazione sul capitale, di altri effetti distorsivi, quali l'effetto *lock-in* sulle plusvalenze e l'effetto dell'inflazione sulla tassazione dei rendimenti nominali del capitale, che ne erode il valore reale;
- nella versione con l'ACE, l'eliminazione della discriminazione fiscale a favore del debito e a sfavore del capitale proprio nella tassazione delle imprese;
- la possibilità di semplificare fortemente il sistema, ricorrendo a ritenute definitive alla fonte sui redditi da capitale.

Sotto il profilo dell'equità, storicamente il modello duale è risultato difendibile come “il meno peggio”, rispetto all'alternativa di una progressiva completa detassazione del capitale sul piano mondiale. In una prospettiva storica, sotto la spinta della liberalizzazione dei mercati dei capitali e della concorrenza fiscale, si può notare che il principio della discriminazione qualitativa dei redditi, che voleva i redditi da capitale tassati più di quelli da lavoro, è stato di fatto abbandonato e sostituito da sistemi di imposizione dei redditi che vedono favoriti quelli da capitale rispetto a quelli da lavoro. Recentemente è stato osservato che il sistema duale può costituire una soluzione equilibrata per un sistema fiscale ottimale che sia anche amministrativamente fattibile; la desiderata progressività complessiva del sistema fiscale potrebbe essere conseguita combinando l'imposta duale sul reddito con imposte (potenzialmente progressive) sul patrimonio e sulle successioni.⁷

Un tentativo di muovere esplicitamente verso un modello duale è stato compiuto in Italia alla fine degli anni Novanta con la riforma della tassazione delle attività finanziarie e con l'introduzione del regime DIT (Dual Income Taxation) per l'imposta sulle società (Cfr. Box 1).

Box 1. Passi verso il regime duale

Un primo intervento riguardò i redditi da attività finanziarie: interessi, dividendi, plusvalenze. Riprendendo i criteri di un disegno di legge delega presentato dal governo Ciampi nel 1993, ma non discusso in Parlamento per la fine della legislatura, fu varata un'ampia riforma (D.Lgs. 461/1997) volta a istituire un trattamento omogeneo, il più possibile neutrale, tra tipologie di reddito, tra strumenti finanziari, tra intermediari, tra mercati, nella consapevolezza che differenze di trattamento fiscale sono un invito a pratiche elusive e fonte di distorsioni. Pur mantenendo la distinzione giuridica tra i redditi di capitale (interessi e dividendi)

ordinaria). Il cosiddetto “rendimento ordinario” del capitale non è tassato in capo alla società di capitali, mentre è tassato in capo al socio (al momento della distribuzione dei dividendi o della realizzazione di una plusvalenza) con l'aliquota riservata ai redditi di capitale. Nel caso di profitti in eccesso al “rendimento ordinario” vi è una doppia imposizione, con un'aliquota complessiva che, sulla base delle attuali aliquote (Ires al 24 per cento e tassazione di dividendi e plusvalenze al 26 per cento), supererebbe di poco l'aliquota marginale massima dell'Irpef.

7. Bastani - Waldenström (2020), p. 836.

e i redditi diversi (plusvalenze), prevedeva di assoggettarli al medesimo trattamento di fatto. Prevedeva la tassazione generalizzata delle plusvalenze maturate. Per le gestioni individuali e collettive anziché i singoli cespiti e i risultati delle singole operazioni fu tassato il risultato netto, cioè la differenza di valore del portafoglio a valori di mercato tra l'inizio e la fine del periodo, che include le plusvalenze maturate. Per i titoli in amministrazione le plusvalenze furono tassate al momento del realizzo, ma con l'applicazione di appositi 'equalizzatori' che rendevano il carico fiscale equivalente a quello sul maturato. Le aliquote, precedentemente sventagliate su una pluralità di livelli, furono accorpate su due soli: il 12,5 per cento per gli interessi su titoli di Stato e obbligazioni e il 27 per cento per gli interessi su depositi. Era un passo intermedio verso l'unificazione, dichiarata come obiettivo a breve termine, su una sola aliquota, che avrebbe dovuto collocarsi sul 19 per cento, che era allora l'aliquota del primo scaglione Irpef.

Successivamente la tassazione delle plusvalenze maturate è stata soppressa, sostituita dalla tassazione al realizzo. La tassazione del risultato netto di gestione è stata soppressa per le gestioni collettive, rimane per la previdenza complementare. Le aliquote rimangono oggi attestate sul 26 per cento, con l'eccezione del 12,5 per cento sui titoli pubblici. Sono stati istituiti nuovi regimi di favore, in particolare per i PIR (Piani Individuali di Risparmio) che godono di una esenzione quasi totale.

Con la riforma Visco fu avviato un sistema duale anche per la tassazione delle società di capitali e delle imprese individuali a contabilità ordinaria (D.Lgs. 466/1997). Fu istituita una tassazione ridotta, denominata DIT, sul rendimento figurativo degli apporti al capitale proprio, nella forma sia di aumento del capitale sociale, sia di utili accantonati. Il rendimento figurativo, da applicare agli incrementi del capitale proprio, era denominato coefficiente di remunerazione ordinaria (CRO) ed era determinato ogni anno con decreto ministeriale in funzione del tasso di rendimento dei titoli pubblici, maggiorato di un premio per il rischio. L'aliquota era del 19 per cento, rispetto all'ordinario 37 per cento. La finalità era di favorire la patrimonializzazione delle imprese, attraverso l'autofinanziamento e il conferimento di capitale di rischio, correggendo l'incentivo fiscale a utilizzare il debito come fonte di finanziamento.

La DIT fu soppressa nel 2003. Nel 2011 il disegno di legge delega presentato dal ministro Tremonti avanzò l'innovativa proposta di istituire l'ACE (Aiuto alla Crescita Economica): si intendeva rendere deducibile il rendimento del capitale di rischio, valutato tramite l'applicazione di un rendimento nozionale al nuovo capitale proprio. Veniva così accolto il principio ispiratore della DIT istituita con la riforma Visco e abolita nel 2003 dallo stesso Tremonti. L'ACE fu istituita alla fine del 2011 con il decreto Salva-Italia (D.L. 201/2011) disposto dal successivo governo Monti. Con l'ACE la tassazione delle imprese mosse verso la neutralità tra le fonti di finanziamento. Il costo del capitale fu ridotto, fu favorita la patrimonializzazione con capitale di rischio e autofinanziamento. Soprattutto, dato che l'ACE si applicava agli incrementi di capitale proprio successivi al 2010, esercitava effetti incrementali sulla riduzione del carico fiscale effettivo. In sostanza operava un meccanismo di autoriduzione del carico fiscale, in funzione degli utili accantonati e degli apporti al capitale sociale. L'ACE fu poi soppressa con

la legge di bilancio per il 2019 e sostituita con un incentivo agli investimenti, denominato mini-Ires, che è però risultato complesso e poco efficace. La successiva legge di bilancio per il 2020 ha soppresso la mini-Ires e ripristinato l'ACE.

Recentemente, partendo dal riconoscimento che nel corso del tempo, in modo talvolta esplicito, talaltra non del tutto consapevole, e con notevoli esitazioni e ripensamenti, ci si è allontanati dal sistema *comprehensive* per muovere verso quello duale, è stata proposta una revisione dell'Irpef che punti in modo esplicito all'adozione del duale, basato sull'ACE⁸.

A questa strategia di riforma si sono contrapposte altre proposte, che puntavano a un ritorno verso la tassazione onnicomprensiva⁹. Si tratta di un'opzione che avrebbe implicato l'inclusione nella progressività dei redditi da capitale, degli affitti e forse anche del reddito figurativo dell'abitazione principale. Si sarebbe mossa, soprattutto per quanto riguarda il primo punto, in contro-tendenza rispetto agli sviluppi evidenziati sopra.

Il disegno di legge delega ha abbandonato questa ipotesi e ha effettuato una chiara scelta in favore del modello duale.

2. I criteri della proposta di legge delega

Il disegno di legge delega sulla riforma fiscale (AC 3343) si ispira ai seguenti principi cardine (art. 1):

- stimolare la crescita economica, tramite una maggiore efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui fattori di produzione;
- razionalizzare e semplificare il sistema fiscale, anche mediante la riduzione dei costi di adempimento, gestione e amministrazione e mediante l'eliminazione dei micro-tributi;
- preservare la progressività del sistema di imposizione personale dei redditi, seguendo i dettami della Costituzione che richiamano principi generali di giustizia e di equità;
- ridurre l'evasione e l'elusione fiscale.

Riguardo all'imposizione sui redditi, la delega prevede di (art. 2, comma 1):

- realizzare la progressiva evoluzione verso un modello di tassazione duale dei redditi personali, che preveda *l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione ai redditi derivanti dall'impiego del capitale, anche nel mercato immobiliare, nonché ai redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo condotte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'imposta sul reddito delle società (IRES).*

A questi principi se ne aggiungono altri¹⁰, che verranno esplicitati nel corso dell'esame dei principali aspetti che caratterizzano la scelta del modello di imposizione, affron-

8. Cfr. Astrid (2021).

9. Cfr. Bises-Scialà (2014) e Bises (2020).

10. Per completezza, si rammenta che il disegno di legge delega comprendeva anche principi riguardanti la struttura delle aliquote Irpef, degli scaglioni e delle detrazioni per tipologia di reddito. Questi principi di delega hanno trovato autonoma attuazione con la legge di bilancio per il 2022.

tati nel prosieguo del lavoro. Si tratta, in particolare, del modo di trattare, in primo luogo, i redditi finanziari; in secondo luogo, i redditi da fabbricati; infine, il reddito d'impresa.

Nell'esame dei primi punti, appare evidente l'allontanamento dal sistema onnicomprensivo di tassazione progressiva dei redditi finanziari e immobiliari, previsto inizialmente dalla riforma Cosciani (e peraltro, come visto, subito abbandonato per i redditi finanziari, in tempi più recenti anche per quelli da fabbricati). Questa scelta sembra comportare un arretramento rispetto ai principi della progressività. È indubbio che, in linea di principio, il sistema duale è meno progressivo del modello onnicomprensivo. Ma se, anziché prendere a riferimento i principi astratti dei modelli teorici alternativi di imposizione, si prende in esame l'assetto fattuale oggi vigente del nostro sistema, si può agevolmente notare che l'attuazione dei principi della delega comporta semplicemente la razionalizzazione di un sistema che è già di fatto duale. In questa prospettiva, si può affermare che la delega si limita a elevare a "principio" il sistema in vigore¹¹.

Rispetto all'impianto onnicomprensivo della riforma degli anni Settanta, appare imprescindibile considerare che oggi esistono imposte patrimoniali reali sia sui capitali finanziari che sui redditi da fabbricati. Dato che la ricchezza è molto concentrata, più del reddito, un'imposta patrimoniale, seppure proporzionale, contribuisce a caratterizzare in senso progressivo il sistema impositivo nel suo complesso.

Ma, al di là delle considerazioni fattuali, è opportuno interrogarsi se, in via di principio, il sistema di imposizione duale dei redditi sia conforme ai principi costituzionali.

3. La rispondenza del sistema duale ai principi costituzionali

La coerenza e la conformità del sistema tributario come strumento di riparto della spesa pubblica vanno valutate avuto riguardo alla sua strutturale complessità, applicando come criteri di valutazione i principi costituzionali a fondamento dell'intero ordinamento: in particolare i principi di solidarietà, uguaglianza, ragionevolezza e sussidiarietà (artt. 2, 3, 53, primo comma, e 118 Cost.).

Il problema della legittimità costituzionale del sistema tributario non va impostato nella considerazione di ogni singolo tributo, ma avuto riguardo alle relazioni reciproche dei diversi istituti. La proposta del sistema duale nell'imposizione sui redditi muove dalla constatazione che le prospettive di riforma dell'attuale sistema tributario si orientano sicuramente verso la conferma e il consolidamento di un regime caratterizzato da più tributi per ciascun settore impositivo, anche accettando la frammentazione delle imposte che, in una prospettiva originaria, assumevano a presupposto tutti gli elementi riconducibili a un medesimo indice di capacità contributiva (reddito, patrimonio, consumo).

Ciò vale in particolare per l'imposta sul reddito che ha definitivamente abbandonato le caratteristiche di un'imposta personale su tutte le categorie di reddito imputabili a un determinato soggetto passivo. È in questa prospettiva che vanno considerate anche altre forme di imposizione diretta (come le imposte patrimoniali) o indiretta (come le imposte sulle successioni e donazioni).

11. Ovviamente, come si vedrà nei successivi paragrafi, ciò non significa che dare attuazione a un sistema "compiutamente duale" non comporti modifiche di qualche rilievo all'ordinamento vigente.

In tale contesto il principio di progressività (art. 53, secondo comma, Cost.), che è una specificazione dei criteri distributivi e che andrebbe declinato su tutti i livelli di competenza normativa, non va utilizzato come parametro di legittimità del singolo tributo, ma, come ribadito da costante giurisprudenza costituzionale, con riferimento al sistema nel suo complesso.

Ai fini della valutazione della progressività del sistema non occorre, quindi, avere riguardo al parametro della variazione del prelievo in funzione della misura del presupposto; si dovrebbe invece tenere conto della coesistenza dei diversi tributi che assumono a presupposto differenti indici di capacità contributiva.

Il che potrebbe già essere sufficiente per giustificare la coesistenza di tributi ad aliquota progressiva e proporzionale su differenti categorie reddituali, ad esempio laddove l'aliquota per l'imposizione proporzionale corrispondesse all'aliquota massima (o altra che potrà risultare tecnicamente adeguata) adottata per l'imposizione progressiva. Poiché tuttavia non sembra che la riforma sarà orientata in questo senso, la valutazione della progressività del sistema dovrebbe fondarsi sulla considerazione di tributi diversi da quelli sul reddito (ad esempio le imposte patrimoniali reali attualmente già in essere, le imposte indirette a incidenza patrimoniali e quelle sulla produzione). Infatti un'adeguata incidenza di questi altri tributi può giustificare in sé una diversità delle aliquote sulle differenti categorie reddituali, anche se qualche dubbio può sorgere circa un'esatta misurazione del rapporto di conversione dell'incidenza di queste imposte rispetto all'imposta sul reddito e viceversa.

A queste condizioni, anche la soluzione dell'imposta duale sui redditi potrebbe trovare la sua giustificazione quanto al principio della progressività.

Ciò non toglie che proprio con riferimento ai sopra richiamati principi generali di solidarietà, uguaglianza (quanto alla parità di trattamento), ragionevolezza e sussidiarietà si possano porre problemi di legittimità rispetto a specifiche soluzioni relative a singole categorie di contribuenti o di fatti imponibili laddove queste realizzino trattamenti privilegiati o pregiudizievoli privi di adeguata giustificazione.

4. I redditi finanziari

Riguardo ai redditi finanziari, la scelta compiuta dalla delega a favore del modello duale conferma in sostanza il trattamento oggi vigente che, come ricordato, li assoggetta a imposte sostitutive cedolari. Questa scelta di fondo, come si è visto, ha caratterizzato il nostro sistema fiscale fin dalla riforma degli anni Settanta¹², ed è poi divenuta comune a molti altri paesi. La delega quindi chiude, almeno per ora, il dibattito sull'eventuale opportunità di far confluire anche i redditi finanziari nel coacervo del reddito complessivo sottoposto a Irpef.

Come ricordato, la critica storicamente mossa alla soluzione indicata, cioè l'allontanamento dai principi generali della progressività del sistema tributario e dell'equità verticale, va temperata con l'osservazione che, rispetto alla riforma degli anni Settanta, è oggi presente nel nostro sistema un'imposta patrimoniale di tipo reale su tutte le attività finanziarie, con aliquota del 2 per mille, istituita con il decreto Salva-Italia

12. Da notare, a questo riguardo, che l'attuale regime di tassazione non viene nemmeno incluso tra le spese fiscali nella relazione annuale redatta dalla apposita Commissione istituita presso il MEF, in quanto è ritenuto una caratteristica strutturale del nostro sistema tributario.

del 2011, che prende la forma di imposta di bollo per le attività detenute presso intermediari residenti e di IVAFE (dichiarata e liquidata insieme all'Irpef), per le attività detenute all'estero (oggetto di monitoraggio fiscale e scambio di informazioni). L'imposta patrimoniale comporta sul possessore un carico impositivo diverso e aggiuntivo rispetto a quello che grava sul reddito prodotto dal patrimonio¹³. Dato che la ricchezza è più concentrata del reddito, l'imposta patrimoniale anche se proporzionale comporta un carico progressivamente crescente rispetto al reddito¹⁴. E comunque prende in considerazione un elemento aggiuntivo (la ricchezza finanziaria) importante ai fini della capacità contributiva generale.

L'assenza di criteri di delega sul tema delle imposte patrimoniali indica l'intenzione di un loro mantenimento nella forma attuale, cioè di imposte patrimoniali di tipo reale. Implicitamente, cade quindi anche qualunque ipotesi di imposta patrimoniale di tipo personale, eventualmente progressiva. In conclusione, aldilà dell'apparente scarsa determinatezza, il disegno di legge delega effettua alcune importanti scelte di fondo, di carattere strutturale, in materia di tassazione finanziaria.

Ai criteri già ricordati, la delega ne aggiunge un altro: la *"armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio, tenendo conto dell'obiettivo di contenere gli spazi di elusione dell'imposta"*. Si tratta evidentemente di un principio del tutto generico, che lascia aperte molte soluzioni; prima ancora, non individua le problematiche cui la non meglio definita *"armonizzazione"* dovrebbe porre rimedio. In effetti, esistono notevoli difformità di trattamento tra i diversi strumenti finanziari, tra i diversi regimi e le diverse tipologie di redditi. Proveremo qui di seguito ad individuarle.

Innanzitutto, anche in coerenza coi principi generali della delega, sarebbe necessario un allineamento più stretto delle aliquote. Anzi, come visto, la delega (art. 2, comma 1) prevede *"l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione ai redditi derivanti dall'impiego del capitale"*: quindi, ai redditi finanziari, a quelli immobiliari e ai redditi di capitale generati nell'ambito dell'attività di impresa, che dovrebbero tutti essere soggetti ad un'unica aliquota. Riguardo ai redditi finanziari, una riflessione specifica merita il trattamento dei titoli di Stato, sottoposti a una aliquota ridotta. Andrebbe anche ripensato il trattamento dei PIR, che godono di un'esenzione pressoché completa, discutendo l'opportunità o la necessità di un trattamento di favore così esteso.

Da un punto di vista più sistemico, è stato auspicato di rivedere la tradizionale ripartizione tra i redditi di capitale (interessi e dividendi) e le plusvalenze (redditi diversi), puntando alla loro unificazione¹⁵ e alla possibilità di una compensazione tra loro. Le modalità per ottenere l'omogeneizzazione possono essere diverse. In quest'ambito, andrebbero anche tenuti in conto i vantaggi in termini di differimento dell'imposta derivanti dalla tassazione al realizzo delle plusvalenze.

Nel quadro di una complessiva *"armonizzazione"* andrebbero poi riesaminati: il trat-

13. Ad esempio, preso a base un patrimonio finanziario di 1000 euro con rendimento dell'1 per cento, all'attuale tassazione sostitutiva del 26 per cento va sommata, in capo al possessore, l'attuale imposta di bollo (o IVAFE) del 2 per mille (pari a 20 euro) del patrimonio: rispetto al reddito di 100, la somma delle due imposte risulta pari a 46. Se il rendimento fosse il 5 per cento, la somma delle due imposte sarebbe pari al 30 per cento del reddito. Quest'ultima scenderebbe al 28 per cento se il rendimento fosse pari al 10 per cento. Se il rendimento fosse nullo o negativo, l'imposta patrimoniale sarebbe comunque dovuta, ed eroderebbe il valore del patrimonio.

14. Cfr. Benini (1906).

15. Cfr. Gallo (2013) e Muratori (2021).

tamento delle polizze assicurative; il regime della previdenza complementare; la questione dei redditi atipici, che hanno una normativa specifica; il trattamento dei redditi esteri, cioè delle ritenute sui redditi esteri in entrata; il regime dei titoli partecipativi e delle partecipazioni in genere. Quest'ultimo tema reclama, poi, la necessità di coordinamento con la tassazione delle società. Si aggiunge anche il tema della pluralità di regimi amministrativi, che vede coesistere il regime dichiarativo con quelli dell'amministrato e del gestito. Va infine richiamato il sistema del D.Lgs. 239/1996 relativo all'applicazione delle ritenute sui titoli obbligazionari. È necessario comunque, qualunque siano le soluzioni adottate, contenere il più possibile le ricadute sugli adempimenti dei contribuenti e degli intermediari.

Affrontare compiutamente tutti questi temi è impossibile in questa sede. Ci si limita a trattare alcuni dei più importanti.

4.1. L'aliquota agevolata sui titoli di stato

Riguardo ai trattamenti agevolati sulle aliquote, appare poco utile mantenere la tassazione sui titoli di Stato al 12,5 per cento. La differenziazione della fiscalità finanziaria in funzione del tipo di emittente è pressoché scomparsa nel confronto internazionale e costituisce un'anomalia. La questione della cosiddetta "partita di giro", che ha animato il dibattito negli ultimi decenni del secolo scorso, appare inequivocabilmente datata. Nelle attuali condizioni di mercato, la quota di titoli pubblici detenuta direttamente dalle persone fisiche, o dai fondi di investimento che usufruiscono indirettamente dell'agevolazione, è piuttosto ridotta, per cui è ragionevole pensare che il prezzo di mercato non sarebbe modificato dall'aumento della ritenuta, non comportando quindi alcun aumento del costo di emissione dei titoli di stato. Tra l'altro, unificando le ritenute si equiparerebbe la tassazione del risparmio postale (anch'esso oggi al 12,5 per cento) a quella vigente sulle altre forme di risparmio. Non ci si nascondono, però, le difficoltà politiche e "di segnale" a rimuovere questa agevolazione, nonostante le distorsioni che introduce nel sistema.

4.2. Il regime dei PIR

Assai articolato è il tema relativo al trattamento agevolato dei PIR. L'agevolazione si basa infatti sull'idea che un trattamento di favore a sostegno del finanziamento delle PMI sia opportuno per correggere l'allocazione delle risorse effettuata spontaneamente dal sistema di intermediazione finanziaria. Dall'altro lato, si può porre in dubbio l'efficacia dell'incentivo, rivolto formalmente al risparmiatore, ma in buona parte incorporato negli elevati margini di intermediazione applicati dagli intermediari, e l'incoerenza tra uno sviluppo della raccolta rapido e fortissimo e la difficoltà a canalizzarlo efficacemente ai destinatari. Ci si può chiedere se non debba essere semmai incentivato il lato della richiesta dei fondi, anziché (o in aggiunta a) quello dell'offerta. Va riconosciuto che talvolta gli obiettivi di alcuni interventi agevolativi, come quelli sui PIR, possono sovrapporsi nel tempo e rendere confusa poi la finalità e la funzionalità di certe agevolazioni. Sarebbe opportuno un ripensamento su un'agevolazione così generosa (ulteriormente ampliata con l'ultima legge di Bilancio)¹⁶,

16. La legge di bilancio per il 2021, appena approvata, ha previsto il riconoscimento di un credito d'imposta sulle perdite, minusvalenze e differenziali negativi derivanti dai piani costituiti a partire dal 1° gennaio 2021, in relazio-

estesa fino all'esenzione dall'imposta di successione. Il tema va considerato anche in connessione al trattamento della previdenza complementare e alle convenienze relative tra i due regimi.

4.3. La previdenza complementare

La questione della tassazione della previdenza complementare è da tempo oggetto di dibattito. È ormai condivisa l'opportunità di eliminare la tassazione sulla fase della maturazione e mantenere ovviamente la tassazione finale sulle prestazioni, muovendo da un sistema ETT a un sistema EET, in sintonia con quanto generalmente applicato negli altri paesi europei. L'esenzione nella fase della maturazione consentirà un notevole vantaggio finanziario e l'accumulo di un montante ben più elevato, dati anche i tempi lunghi di contribuzione. Resta, però, il problema di individuare quale debba essere in concreto il regime di tassazione finale sulle prestazioni. L'attuale cedolare (9-15 per cento) è molto bassa: se oggi compensa in parte la tassazione nella fase della maturazione, in futuro risulterà troppo bassa e disallineata rispetto al sistema generale di tassazione del risparmio e delle prestazioni pensionistiche del primo pilastro. Negli altri paesi che adottano il sistema EET, la prestazione è generalmente soggetta all'imposta progressiva sul reddito (Irpef), come peraltro le pensioni pubbliche. Va comunque attentamente considerato il problema delle conseguenze dell'aumento del carico fiscale sulle prestazioni e dell'opportunità di omogeneizzare il trattamento con le altre forme di tassazione del risparmio.

Alla luce di una compiuta imposizione a carattere duale, un sistema di tassazione coerente con il trattamento delle altre forme di tassazione del risparmio dovrebbe vedere nella fase finale la coesistenza di una tassazione sostitutiva proporzionale, di un'esenzione e di una tassazione in Irpef progressiva. In sostanza, la prestazione erogata andrebbe scomposta, pro quota, in tre componenti: la parte di prestazione corrispondente alla sommatoria dei contributi versati che hanno goduto della deduzione dall'Irpef andrebbe in Irpef progressiva, nella logica della ripresa differita dell'imposta esentata nella fase della contribuzione, insita nello schema EET; la parte di prestazione corrispondente ai contributi "volontari" (cioè quelli che non hanno goduto della deduzione dall'Irpef) dovrebbe invece andare esente, in quanto mera restituzione di un capitale versato che proviene da risparmio già tassato; la parte di prestazione corrispondente al capitale maturato andrebbe assoggettata a tassazione cedolare, come tutte le altre forme di risparmio. Infatti, i redditi che formano quest'ultima componente hanno goduto dell'esenzione nella fase di accumulo e verrebbero poi ripresi a tassazione, con la stessa imposizione cedolare che colpisce tutti i redditi finanziari; godrebbero comunque dell'agevolazione costituita dal differimento dell'imposta.

Sarebbe opportuna una fase di transizione: cioè, la soluzione a regime, omogenea, armonizzata nel contesto nuovo di tassazione di tutti i redditi finanziari, andrebbe accompagnata da un regime transitorio che consenta a chi già da tempo è all'interno del regime oggi vigente e già ha maturato un montante, di continuare (pro-quota) con la vecchia tassazione. Questo tipo di transizione sarebbe analogo a quelli adottati nel passato quando sono intervenute modifiche al regime impositivo della previdenza

ne agli investimenti effettuati entro l'anno.

complementare.

Qualora si intendesse comunque mantenere un trattamento di favore per le prestazioni, sarebbe in ogni caso opportuno abbandonare la tassazione cedolare, che è incoerente con il sistema duale che vuole tutti i redditi da lavoro sottoposti all'IRPEF progressiva, e ricorrere semmai a deduzioni dall'imponibile. Si eviterebbero così (o si attenuerebbero fortemente) le ulteriori iniquità che la cedolare comporta, come l'esclusione dalle addizionali Irpef e dal calcolo dell'ISEE.

4.4. L'unificazione dei redditi da capitale con i redditi diversi

Sembra ormai matura l'idea di andare verso l'unificazione sostanziale tra redditi da capitale e redditi diversi, con l'individuazione di una singola categoria di "redditi finanziari". Ma ciò andrebbe fatto mantenendo il "*nomen*" e una formale separata individuazione di "interessi", "dividendi" e "plusvalenze". Va tenuto presente, infatti, che tali distinzioni sono indispensabili per la gestione degli accordi internazionali, in primo luogo, i trattati contro le doppie imposizioni, e anche per i collegamenti con la determinazione del reddito complessivo, in particolare del reddito d'impresa. In sostanza, dal punto di vista della redazione dell'eventuale novella legislativa, la soluzione potrebbe essere quella di inserire nel TUIR un nuovo titolo denominato "Redditi Finanziari", comprendente le rubriche "Interessi" e "Dividendi" (come è oggi), nonché la nuova rubrica "Plusvalenze Finanziarie", che conterrebbe le fattispecie di natura finanziaria oggi incluse tra i "Redditi Diversi". Quest'ultima categoria includerebbe i redditi diversi dalle plusvalenze di natura finanziaria. Si tratterebbe di una soluzione solo apparentemente "minimale": sarebbe invece un importante inquadramento sistemico, propedeutico alla costruzione di regimi di tassazione sostitutivi o cedolari che darebbero attuazione alla riforma, con la auspicata unificazione dei regimi.

4.5. La tassazione al realizzo o alla maturazione

Per quanto riguarda l'alternativa tra tassazione al maturato o al realizzato, tutti riconoscono che la tassazione "al maturato" sarebbe in astratto quella preferibile, più corretta dal punto di vista economico e più neutrale. Si intende qui la tassazione sul risultato di gestione di un portafoglio unitario, che tenga conto dei redditi affluiti nel periodo di riferimento e della differenza di valore del portafoglio tra l'inizio e la fine del periodo. Si è peraltro convenuto che dal punto di vista pratico questa soluzione è difficilmente realizzabile, in un contesto di mercati finanziari internazionali aperti, e sarebbe da preferire la tassazione al realizzo. Con la tassazione al realizzo, si pone il problema del se e del come tener conto del ben noto problema del differimento dell'imposta, che comporta il "*lock-in*", cioè l'incentivo a continuare a detenere il titolo plusvalente, per differirne la tassazione, e invece simmetricamente l'incentivo a realizzare subito la minusvalenza¹⁷. Benché sia evidente che in un contesto come quello attuale, caratterizzato da rendimenti molto bassi, il differimento della tassazione può apparire questione poco rilevante, il tema non può essere sottovalutato e sembra preferibile individuare un sistema a regime che tenga conto del fatto che, in una prospettiva di medio-lungo termine, i tassi potrebbero risalire.

17. Cfr. Auerbach (1988).

Sarebbe quindi opportuno valutare l'introduzione di un semplice correttivo (come proposto in un recente lavoro dell'OCSE¹⁸) che tenga conto del differimento, con un sistema molto semplice, sicuramente approssimativo, ma comunque utile. Va tenuto presente che una qualche forma di "correttivo" è comunque necessaria ed indispensabile per evitare che, nell'ambito della tassazione degli interessi, un titolo obbligazionario senza interessi (zero coupon) goda di un beneficio fiscale ingiustificato rispetto a un normale titolo con cedole.

Una questione assai rilevante si pone comunque per la tassazione al realizzo, indipendentemente dalla questione del *lock-in*: come evitare la possibilità che vengano realizzate in modo elusivo minusvalenze al solo scopo di abbattere il carico d'imposta sui redditi di natura finanziaria. Il problema è ben noto nella letteratura¹⁹: vendendo e acquistando simultaneamente lo stesso titolo (allo stesso prezzo) si realizzerebbero minusvalenze utili ad abbattere il carico fiscale, mantenendo assolutamente inalterata la propria ricchezza finanziaria. Il problema risulterebbe aggravato con l'unificazione dei regimi tra redditi di capitale (interessi e dividendi) e redditi diversi (plusvalenze): le minusvalenze realizzate "strumentalmente" andrebbero infatti ad abbattere non solo le plusvalenze, ma anche i redditi di capitale conseguiti nell'esercizio. Anche per questo motivo i sistemi di tassazione al realizzo generalmente limitano la deducibilità delle minusvalenze (ad esempio, fissando un tetto massimo, oppure stabilendo che esse possano compensare solo le plusvalenze). Il problema appare di difficile soluzione, a meno di introdurre, appunto, limitazioni alla deducibilità delle minusvalenze: al prezzo però di introdurre ulteriori distorsioni nel sistema. Il problema potrebbe risultare ridimensionato dalla considerazione che realizzare strumentalmente una minus oggi comporta il realizzo di una maggiore plus in futuro. Vero è che un utilizzo strumentale sistematico delle minus potrebbe comunque consentire un differimento importante della tassazione; l'introduzione di un correttivo semplificato per tener conto del differimento dell'imposizione potrebbe contrastare significativamente il problema e costituire una valida soluzione.

5. I redditi da fabbricati

Il disegno di legge delega, come visto, nel declinare la scelta a favore del modello di imposizione duale, indica anche per il mercato immobiliare *"l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione ai redditi derivanti dall'impiego del capitale ..."*. Detta anche i principi e i criteri direttivi per la modernizzazione degli strumenti di mappatura degli immobili (terreni e fabbricati) e per la revisione del catasto dei fabbricati (articolo 6).

Mentre il primo criterio direttivo ha importanti implicazioni sull'imposizione dei redditi, per il secondo valgono considerazioni diverse: la mappatura degli immobili può consentire di contrastare l'elusione e l'evasione nel settore; la revisione del catasto fabbricati non avrà invece, per espressa previsione di delega, alcuna ripercussione fiscale per i contribuenti (si rimanda al paragrafo 9).

18. Cfr. OECD (2018), pp. 184 e ss.

19. Ad esempio, si veda Auerbach (1988).

5.1. La tassazione cedolare dei redditi immobiliari

Anche in questo comparto di imposizione si è assistito nel tempo ad un progressivo allontanamento dal modello della *comprehensive income taxation* verso un sistema duale. In origine il nostro sistema sottoponeva ad Irpef le rendite catastali delle abitazioni di residenza e quelle degli immobili non locati, in aggiunta ai canoni di locazione percepiti e regolarmente registrati (considerando in questo caso un abbattimento forfetario per le spese di produzione di quel reddito). Diversamente dai redditi finanziari, soggetti alla competizione internazionale e molto mobili, infatti, non vi era (e non vi è) analoga necessità di tassare separatamente i redditi derivanti dagli immobili.

Dopo l'introduzione dell'Ici (oggi Imu), avvenuta nel 1992, si è avuta una progressiva modifica del sistema impositivo verso l'abbandono del sistema omnicomprensivo, in parte giustificata dalla volontà di non determinare una doppia imposizione (reddituale e patrimoniale). Dal periodo d'imposta 2000 le rendite catastali delle abitazioni principali non rientrano più nella definizione di base imponibile dell'imposta. In concomitanza con l'entrata in vigore dell'Imu e la revisione automatica della rispettiva base imponibile, dal 2012 non rientrano nella definizione di reddito complessivo Irpef anche le rendite degli immobili non locati, fatta eccezione (con alcune agevolazioni) per gli immobili siti nel medesimo Comune in cui il contribuente ha l'abitazione di residenza.

Un discorso a parte meritano i canoni di locazione. Il nostro paese è sempre stato caratterizzato da un numero limitato di regolari registrazioni per gli immobili ceduti in locazione dalle famiglie. Al fine di contrastare questo fenomeno evasivo, dal 2011 è in vigore, in opzione per il contribuente, la cedolare secca sui canoni di locazione delle abitazioni, con aliquote decisamente contenute, 21 per cento o 10 per cento, rispettivamente a seconda che l'immobile sia locato a canone libero o concordato.

L'importante erosione della base imponibile dell'Irpef che ne è derivata, e la conseguente esclusione di questi redditi dal principio di progressività, ha determinato conseguenze in termini di equità orizzontale e verticale, a vantaggio dei contribuenti più abbienti e riducendo il potere redistributivo dell'Irpef, con risultati in termini di contrasto all'evasione solo parziali: a distanza di un decennio dall'introduzione della cedolare secca, gli immobili locati sono oggi 6 milioni, di cui 3,4 gli immobili del gruppo catastale A (relativo alle abitazioni), mentre erano rispettivamente 5,2 milioni e 2,8 all'inizio del decennio scorso. Questa emersione non sembra essere stata incentivata dalla cedolare secca (il trend delle regolarizzazioni non mostra differenze apprezzabili prima e dopo l'introduzione della misura), e comunque è risultata insufficiente a garantire un incremento netto di gettito. Infatti il maggior gettito derivante dalla registrazione di nuovi contratti non ha compensato la perdita sugli immobili già locati e dichiarati, dovuta al passaggio dalla progressività alla proporzionalità, a causa della concentrazione degli affitti sui contribuenti a più alto reddito²⁰.

La delega, come ricordato, prevede anche per gli immobili l'applicazione della medesima aliquota che grava su tutti i redditi da capitale. Ciò implicherebbe, innanzi tutto, una revisione (molto probabilmente, un aumento) delle attuali aliquote sui canoni di locazione (21 e 10 per cento), che sono oggi inferiori all'aliquota ordinaria prevista per

20. Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze (2017), cap. 4.2.2. Si veda anche Beraldo - Esposito (2019).

le attività finanziarie (26 per cento) e per l'Ires (24 per cento).

L'adozione di un sistema compiutamente duale per questi redditi apre però ulteriori quesiti, a cui la delega non dà risposta. In primo luogo, in un sistema compiutamente duale, la rendita imputata sulla prima abitazione dovrebbe essere assoggettata alla medesima tassazione cedolare, così come la rendita imputata relativa ad altri immobili (non locati). Inoltre, anche la tassazione delle plusvalenze dovrebbe essere oggetto di riflessione, essendo attualmente limitata al caso di cessione entro cinque anni dell'immobile, un criterio poco coerente con un sistema "compiutamente duale".

5.2. Le imposte patrimoniali sugli immobili

Nel valutare la scelta di applicare il sistema duale anche ai redditi immobiliari, va tenuto presente che anche in questo comparto vi è oggi una tassazione patrimoniale, il cui onere è aumentato con l'introduzione dell'IMU nel 2012. Nel 2019 l'Italia era quarta tra i paesi UE (dopo Francia, Grecia e Danimarca) per peso delle imposte ordinarie sulle proprietà immobiliari, in percentuale del PIL²¹. Il Regno Unito, non incluso nella graduatoria, ha un peso di queste imposte sul Pil analogo a quello della Francia: il 3 per cento del Pil.

La delega non considera le imposte patrimoniali, né quelle sui trasferimenti di proprietà o successorie. Non contempla dunque mutamenti dell'attuale IMU, inclusa la tassazione della prima abitazione, né delle imposte di registro, ipotecarie e catastali o di quelle su donazioni e successioni.

Come è noto, ad eccezione delle (poche) abitazioni considerate "di lusso", oggi sulle abitazioni principali è in vigore la piena esenzione sia per l'Irpef (il costo in termini di mancato gettito è pari a 3,9 miliardi di euro), sia per l'Imu (e la Tasi), con una perdita di gettito di circa 4 miliardi. Inoltre, sulla prima abitazione si pagano aliquote agevolate per le imposte di registro, ipotecarie e catastali e si possono dedurre (fino a un certo limite) gli interessi dei mutui ipotecari e i costi per gli intermediari nell'acquisto dell'immobile. Un insieme di agevolazioni che non trova esempi in altri paesi.

In tutti i paesi del mondo, con pochissime eccezioni, la prima abitazione sconta o l'imposta patrimoniale, o un'imposta sui servizi a carico sia di proprietari che di conduttori ed è una fonte privilegiata di autonomia tributaria degli enti decentrati e di finanziamento dei beni pubblici e dei servizi locali.

5.3. Le agevolazioni fiscali nel settore immobiliare

Oltre alle agevolazioni indicate nei precedenti paragrafi (cedolari inferiori a quelle gravanti sui redditi finanziari, all'aliquota Ires e all'aliquota marginale Irpef più bassa; esenzione della prima abitazione da Irpef e da IMU) il settore usufruisce di moltissime altre agevolazioni con finalità specifiche. Nel complesso, le agevolazioni censite come spese fiscali nel settore sono una quarantina, con un costo che supera i 20 miliardi di euro, nel 2021²².

Alcune di esse hanno anche lo scopo di compensare, almeno in parte, le agevolazioni ai proprietari di prime abitazioni, prevedendo, con limiti e regole diverse, varie detrazioni per canoni di locazione pagati dai conduttori.

21. Cfr. European Commission (2021), Table 75, p. 242.

22. Cfr. Commissione per le spese fiscali, 2021.

Tra le misure in assoluto più costose per l'erario vi è il vasto e crescente insieme di agevolazioni per ristrutturazioni edilizie e riqualificazione energetica. Hanno da sempre l'obiettivo di spingere l'emersione delle attività connesse all'edilizia, obiettivo che risultano aver conseguito, e di stimolare la domanda nel settore. Hanno una valenza a regime con aliquota del 36 per cento. Hanno avuto maggiorazioni temporanee, ma prorogate negli ultimi anni, al 50, 65, 90 e da ultimo perfino al 110 per cento, in parte per motivi congiunturali, ma soprattutto per stimolare la domanda di beni e servizi specifici (per riscaldamento, condizionamento, risparmio energetico, bonus facciate). Le motivazioni ambientali e di sicurezza (riqualificazione energetica degli edifici e interventi anti-sismici) sono state esaltate con l'ultimo intervento, quello del 110 per cento. Ma negli ultimi anni sono stati incentivati anche l'acquisto di mobili, di grandi elettrodomestici, la sistemazione del verde, da ultimo il ricambio della rubinetteria. La delega non detta indicazioni specifiche per queste agevolazioni, che rientrano tuttavia a pieno titolo tra le detrazioni dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche che, assieme alle deduzioni dall'imponibile, dovranno essere riordinate *"tenendo conto delle loro finalità e dei loro effetti sull'equità e sull'efficienza dell'imposta"* (Art. 2, comma 1, lett. c)).

6. I redditi d'impresa e di lavoro autonomo

Si ricorda che la delega (articolo 2, comma 1) prevede il modello di tassazione duale dei redditi personali, con aliquota proporzionale, per i *"redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo"*. All'articolo 3 la delega indica che il complessivo sistema di tassazione del reddito d'impresa deve essere coerente con il sistema duale di imposizione dei redditi personali e stabilisce il principio della *"tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese per limitare distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche delle attività imprenditoriali"*. La delega prevede anche la semplificazione e razionalizzazione dell'IRES e della determinazione del reddito d'impresa. Su quest'ultimo aspetto si tornerà in seguito. Ci si sofferma ora su alcuni aspetti del sistema impositivo vigente per valutare se siano o meno coerenti con i criteri della delega e quali eventuali correttivi richiedano.

6.1. Il regime dell'ACE

Il regime dell'ACE, introdotto in Italia nel 2011 e finora applicato senza soluzione di continuità²³, in linea di principio è senz'altro coerente con un modello d'imposizione duale. Riguarda sia le società di capitali che le imprese individuali e le società di persone. Infatti, nel regime oggi vigente le imprese soggette a IRPEF che adottano la contabilità ordinaria godono dell'ACE, su base incrementale, al pari delle società di capitali e possono dedurre il rendimento figurativo del capitale proprio. In termini economici, ciò significa che il rendimento figurativo "ordinario" del capitale proprio è esente, sia per le imprese soggette a Irpef che per quelle a IRES. Viene tassato solo il cosiddetto "extraprofitto". In assenza di più espliciti riferimenti nella legge delega, si può desumere che l'ACE resta confermata come caratteristica strutturale del nostro

23. Alla soppressione dell'ACE disposta con la legge di bilancio per il 2019 è seguita la sua reintroduzione, alle condizioni previgenti e con valenza temporale tale che, di fatto, non vi è stata alcuna interruzione nella sua fruizione.

sistema impositivo. Del resto, è perfettamente compatibile con il modello duale e con il criterio di non discriminare tra le imprese in base alla natura giuridica²⁴. È cioè coerente con i principi della delega, anche quello di “tendenziale neutralità” tra le forme organizzative e giuridiche delle attività imprenditoriali.

6.2. Il regime forfettario per le imprese individuali e i lavoratori autonomi

Il regime dei forfettari, già contemplato nella delega fiscale del 2014 e istituito con la legge di stabilità per il 2015, era originariamente destinato a imprese individuali e attività professionali di dimensioni marginali, con ricavi inferiori a soglie prefissate in funzione del settore di attività (tra 15.000 e 40.000 euro annui) e con limitato apporto di collaboratori dipendenti o autonomi e di beni strumentali. Si trattava di un’imposta sostitutiva dell’Irpef (e relative addizionali) e dell’Irap. L’imponibile era derivato dai ricavi applicando coefficienti di redditività prefissati. L’aliquota era del 15 per cento, ridotta al 5 per cento per le nuove iniziative. Era ispirato alla logica di offrire un trattamento semplificato ad attività marginali.

Nel 2016 la legge di stabilità ha esteso l’applicabilità del regime innalzando le soglie di ricavo. La legge di stabilità per il 2019 ha innalzato ulteriormente la soglia di ricavi (fino a 65.000 euro) ed eliminato le limitazioni sull’impiego di collaboratori e di beni strumentali. La platea dei beneficiari si è ampliata notevolmente e avrebbe dovuto salire ancora nel 2020 per il previsto ulteriore aumento delle soglie (fino a 100.000 euro). Inizialmente concepito per i piccolissimi contribuenti, sembrava avviato a diventare il regime “naturale” per le imprese individuali e le attività professionali. Infatti si stima che la platea dei fruitori raggiungesse per il 2019 il 60 per cento di professionisti e imprenditori individuali, che sarebbe salito all’85 per cento con l’ampliamento previsto per il 2020 e poi cassato con la legge di bilancio per il 2020. Il regime sostituisce non solo l’Irpef, ma anche le relative addizionali e l’Irap (con aliquota del 15 per cento, ridotta al 5 per cento per i primi cinque anni di attività) e prevede l’esclusione dall’Iva. Per la sola Irpef l’effetto finanziario è stimato in circa 1,5 miliardi. Il regime così esteso costituisce un allontanamento importante dal criterio della tassazione del reddito effettivo, verso la tassazione forfettaria di un reddito presunto sulla base di coefficienti di redditività “normalizzati”. Si pone comunque un problema di equità orizzontale rispetto agli altri redditi soggetti alla progressività, anche a quelli della stessa specie (lavoro autonomo e d’impresa) che sono fuori del regime. Del resto non a caso il regime era stato presentato come la *flat tax* delle partite Iva, evocando in qualche modo che fosse il primo passo verso l’estensione dell’aliquota del 15 per cento a tutti i redditi. Questo esito sembra comunque scarsamente attuabile, alla luce dei principi generali della delega che salvaguardano la progressività²⁵, e anche alla luce delle ingentissime perdite di gettito, che non sarebbero affrontabili con le regole di copertura finanziaria stabilite dalla stessa delega. Si pone dunque un problema di coerenza tra il sistema complessivo di tassazione dei redditi d’impresa e il regime forfettario che, pur valido

24. Rispetto alle modalità adottate dai paesi nordici, la nostra ACE presenta qualche differenza. In particolare, negli altri sistemi duali il reddito di capitale viene calcolato applicando un rendimento nozionale allo stock, mentre l’ACE applica il rendimento nozionale agli incrementi di capitale.

25. Anche una imposta personale *flat tax* risulterebbe comunque progressiva, data la presenza di detrazioni o deduzioni, che determinano un minimo esente e comportano un abbassamento del carico fiscale sui redditi più bassi. Tuttavia, la progressività generale del sistema verrebbe molto ridotta.

nella sua impostazione originaria di semplificazione, risulta oggi eccessivamente esteso come platea di fruitori. Crea infatti una differenziazione di trattamento rispetto alle imprese e ai lavoratori autonomi a regime ordinario, che non sembra compatibile con il criterio di “tendenziale neutralità” contenuto nella delega.

6.3. Il regime impositivo dei redditi agricoli

Per gli agricoltori, intesi come persone fisiche che esercitano attività imprenditoriale nel settore agricolo³³, rientrava da sempre nella base imponibile Irpef il reddito agrario, cioè la rendita determinata catastalmente. Storicamente, la determinazione catastale del reddito dei terreni, obsoleta e fortemente sottostimata, ha sempre costituito una forma di erosione rispetto al reddito effettivo, presente nel nostro sistema tributario fin dai tempi della riforma Cosciani e rimasta, con alterne vicende, nei decenni successivi. Recentemente, con la legge di bilancio per il 2017, i redditi dominicali e agrari dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola sono stati esentati dall'Irpef. Questa esenzione, inizialmente giustificata come misura di sostegno temporaneo a fronte di un momento di crisi congiunturale del settore, è stata poi di anno in anno prorogata, da ultimo con la legge di bilancio per il 2022. L'andamento della produzione negli anni in esame non risulta, peraltro, negativo, né peggiore rispetto ad altri settori dell'economia. Si tratta di una violazione grave dei principi di capacità contributiva: il reddito d'impresa degli imprenditori agricoli, eccetto le altre attività eccedenti le potenzialità del terreno, è completamente esente da Irpef. Va ricordato, tra l'altro, che questa esenzione si accompagna all'esenzione dei terreni dall'Imu e all'esenzione dall'Irap²⁶. Anche se l'esenzione Irpef non venisse rinnovata (cosa che peraltro non è accaduta neppure con la legge di bilancio 2022) resterebbe il fatto che questi redditi, determinati in base ad estimi catastali obsoleti, sono molto sottostimati rispetto ai redditi effettivi. A ciò si aggiunga che possono optare per la determinazione catastale dei redditi anche le società di persone, le Srl e le cooperative agricole, incentivando fortemente l'assunzione di queste forme giuridiche, rispetto alle SpA, tassate in base a ricavi e costi di bilancio, come tutte le altre imprese. Non può non sorgere l'interrogativo di come questa categoria di imprenditori concorra al finanziamento dei servizi pubblici di cui comunque fruisce e di come questo complesso di esenzioni sia conforme al principio dell'equità orizzontale rispetto ad altre attività economiche e ad altri tipi di redditi. Altre agevolazioni riguardano la possibilità di determinazione forfetaria del reddito, sulla base dei ricavi fatturati, per attività connesse all'agricoltura, come la manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, l'agriturismo, le attività enoturistiche e oleoturistiche. Nel complesso, ai fini della delega, non si vede come queste esenzioni e agevolazioni possano essere coerenti con il principio di “tendenziale neutralità” nel trattamento fiscale delle attività imprenditoriali. In sostanza, l'imposizione dei redditi delle imprese agricole e delle attività connesse

26. Con la legge di stabilità per il 2016 l'intero settore agricolo, che già godeva di un'aliquota ridotta, ha ottenuto l'esenzione completa dall'Irap. Sempre dal 2016 sono stati anche esentati da Imu i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali. Questi imprenditori godono quindi dell'esenzione dall'Irpef, dall'Irap e dall'Imu (nonché di un regime speciale Iva che in taluni casi ha comportato sovracompenzazioni, di agevolazioni dell'accisa sul gasolio e dell'imposta di registro sul trasferimento della proprietà dei terreni).

andrebbe profondamente ridisegnata, uniformandola il più possibile a quella delle altre imprese.

6.4. Il regime dell'IRI

Per gli imprenditori individuali e le società di persone in contabilità ordinaria la delega del 2014 prevedeva l'istituzione dell'Iri (Imposta sul reddito imprenditoriale). L'obiettivo era la neutralità, cioè rendere equivalente la tassazione sul reddito a quella subita da una società di capitali (in particolare, una S.r.l. uninominale o a ristretta base proprietaria). Si trattava di sottrarre alla progressività dell'Irpef il reddito trattenuto nell'azienda, e di tassare in Irpef solo il compenso per il contributo lavorativo dell'imprenditore. Quest'ultimo era un costo per l'azienda e quindi deducibile, ma anche un reddito in Irpef, da tassare in progressiva come gli altri redditi da lavoro, dipendente o autonomo. Gli utili non prelevati dall'imprenditore erano tassati separatamente, con la stessa aliquota proporzionale dell'Ires, inferiore a quella massima dell'Irpef. Unitamente all'applicazione dell'ACE, si puntava così ad attuare un regime di tassazione duale, con omogeneità di trattamento del reddito d'impresa, indipendentemente dalle diverse forme giuridiche (impresa individuale, società di persone, società di capitali). Risultava favorita la patrimonializzazione dell'impresa, penalizzata la distribuzione di compensi all'imprenditore e ai soci. La separazione tra il reddito reinvestito nell'impresa e quello prelevato dall'imprenditore implicava la *fictio* di considerare l'azienda come separata dall'imprenditore. Riconoscendo un carico fiscale ridotto all'azienda, come fosse esercitata da una società di capitali, se ne riconoscevano l'utilità sociale e l'importanza della patrimonializzazione e dell'investimento in azienda. Tassando con Irpef progressiva i redditi che l'imprenditore ritraeva dal suo contributo lavorativo all'azienda, si stabiliva un'equità orizzontale in Irpef sui redditi personali dei diversi tipi di lavoro.

L'IRI, come è noto, è stata istituita con la legge di bilancio per il 2017. La legge di bilancio per il 2018 ha disposto retroattivamente il rinvio dell'entrata in vigore al 2018. La legge di bilancio per il 2019, sempre retroattivamente, l'ha abolita, principalmente allo scopo di reperire risorse finanziarie per ampliare il regime forfettario.

Dalle audizioni organizzate in sede congiunta dalle Commissioni VI Finanze di Camera e Senato sembra emergere un diffuso consenso sul fatto che sarebbe coerente con l'attuazione della delega il ripristino dell'IRI. Con questo ripristino, il sistema di tassazione delle imprese si avvicinerebbe molto a un modello duale che rispetta il principio della "tendenziale neutralità" nel trattamento fiscale delle attività imprenditoriali.

Tuttavia, per una perfetta equivalenza con il trattamento fiscale delle società di capitali (in particolare delle S.r.l. uninominali o a ristretta base proprietaria) sarebbero necessari alcuni correttivi rispetto alla normativa del 2017. Infatti, gli utili accantonati nel regime IRI quando distribuiti sarebbero soggetti all'IRPEF progressiva, mentre per le società di capitali sono oggi soggetti alla cedolare del 26%. Rispetto a quest'ultimo regime, la tassazione in IRPEF progressiva risulterebbe maggiore (o minore) se l'aliquota marginale del socio fosse maggiore (o minore) della sostitutiva del 26%. Inoltre, per quanto riguarda la parte di reddito d'impresa che è esente per effetto dell'ACE, nel regime IRI verrebbe assoggettata a imposizione solo al momento della liquidazione o della cessione, mentre per le società di capitali è oggi tassata al momento della distribuzione ai soci. Uniformare questi trattamenti renderebbe perfettamente allineato

il regime dell'IRI con quello delle società di capitali. Ma è anche vero che la delega fa riferimento a un allineamento "tendenziale", quindi non necessariamente "perfetto". Resterebbe poi comunque da valutare se sono possibili semplificazioni nella gestione dell'IRI.

Riguardo all'opzionalità dell'IRI, prevista nel regime introdotto dalla legge di bilancio per il 2018, la delega non scende a questi livelli di dettaglio. Forse potrebbe essere mantenuta, considerato che il nostro sistema oggi riconosce una facoltà di opzione, di segno inverso, alle società di capitale a ristretta base proprietaria, che possono optare per la tassazione per trasparenza, cioè per l'imposizione progressiva in capo ai soci dell'intero reddito d'impresa. Mantenere entrambe le opzioni darebbe al sistema l'impronta di una notevole flessibilità, nella direzione di svincolare la scelta dell'assetto giuridico dell'impresa dalle convenienze fiscali. Il regime dell'IRI è comunque soggetto all'esercizio di un'altra opzione da parte del contribuente, cioè all'adozione della contabilità ordinaria²⁷. La scelta a favore dell'IRI comporta per il contribuente un maggiore impegno riguardo alla gestione degli adempimenti amministrativi, ma gli consentirebbe di conseguire un trattamento impositivo allineato con quello delle società di capitali, senza dover mutare la natura giuridica dell'impresa: in sintonia, quindi, con il criterio di "tendenziale neutralità" contenuto nella delega.

6.5. I redditi di lavoro autonomo

Riguardo ai redditi di lavoro autonomo, si ricorda che i principi della delega (richiamati al par. 2) prevedono l'assoggettamento all'imposizione cedolare dei redditi derivanti da impiego del capitale non solo per le imprese, ma anche per il lavoro autonomo. Occorrerebbe quindi estendere anche al lavoro autonomo l'ACE, per differenziare tra reddito da lavoro e reddito da capitale. Va peraltro osservato che gli studi professionali associati (costituiti come STP) già oggi sono soggetti a imposizione come reddito d'impresa e quindi possono fruire dell'ACE e già potevano accedere all'IRI nella versione del 2017. Sembra quindi ragionevole estendere la facoltà di adottare l'ACE e l'IRI a tutti i lavoratori autonomi e non limitarla ad alcuni studi professionali, fermo restando l'obbligo di adottare la contabilità ordinaria. Anzi, questa estensione sarebbe coerente con i principi di non discriminazione contenuti nella delega. A suo tempo, questa soluzione fu osteggiata dalle associazioni di categoria, soprattutto per una presa di posizione "di principio" contraria all'assimilazione all'impresa e favorevole invece al mantenimento di una separazione rigorosa tra i due tipi di attività. La facoltatività del regime IRI potrebbe favorire il superamento di questa pregiudiziale. D'altro canto, se si reintroduce l'IRI, occorre tener conto del principio di delega che vuole evitare distorsioni di natura fiscale in funzione delle scelte organizzative: la mancata estensione dell'IRI a tutto il lavoro autonomo creerebbe una difformità di trattamento fiscale tra lo svolgimento dell'attività professionale in forma associata o in forma individuale.

Ovviamente, il ridimensionamento del regime dei forfettari, che interesserebbe non solo gli imprenditori individuali ma anche i lavoratori autonomi, contribuirebbe alla "tendenziale neutralità" indicata dalla delega.

27. L'opzionalità vale per i contribuenti con ricavi inferiori alla soglia dei 700 mila euro (400 mila euro per le attività di prestazione di servizi), oltre le quali la contabilità ordinaria diviene obbligatoria.

6.6. La revisione dell'IRES e della determinazione del reddito d'impresa

La delega all'articolo 3 indica ulteriori criteri. In particolare, prevede la *“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”*. Prevede inoltre la *“revisione della disciplina delle variazioni in aumento e in diminuzione apportate all'utile o alla perdita risultante dal conto economico per determinare il reddito imponibile”*.

Quest'ultima revisione appare particolarmente rilevante. Oggi il complesso delle variazioni in aumento, sul totale dei contribuenti IRES, raggiunge un importo molto vicino all'utile di bilancio. Il suo effetto sul reddito imponibile (che dovrebbe quindi quasi raddoppiare) viene però quasi per intero annullato dalle variazioni in diminuzione, che raggiungono un importo complessivo analogo. Sembra evidente che vi sia spazio per qualche semplificazione e razionalizzazione. Va ovviamente avvertito che il rilevato bilanciamento fra variazioni positive e negative è un dato statistico complessivo: sui singoli contribuenti, o sulle diverse tipologie di contribuenti, gli effetti possono essere molto divergenti e sbilanciati in un senso o nell'altro. Occorrerebbe un'analisi accurata, caso per caso, e una valutazione attenta sull'opportunità di mantenere, o sopprimere, o razionalizzare specifiche tipologie di variazioni, che muovono da presupposti ed esigenze fiscali le più varie. Innanzitutto, vi sono variazioni di carattere sistemico che difficilmente possono essere eliminate. Ad esempio, quelle che attengono all'inerenza dei costi: non tutti i costi rilevati nel conto economico sono inerenti alla produzione del reddito e quindi fiscalmente deducibili. Ad esempio, non lo sono le donazioni e le liberalità prive di un particolare valore sociale, i costi derivanti da sanzioni per illeciti di qualsiasi natura, anche non fiscali, i costi correlati a proventi fiscalmente esenti. Analogamente, nell'attivo del conto economico non assumono rilevanza i dividendi e le plusvalenze su partecipazioni (*participation exemption*), che sono fiscalmente esenti in quanto espressivi di utili già tassati presso la società partecipata. Molte altre variazioni potrebbero essere eliminate o razionalizzate, ma solo alla luce di una valutazione attenta, caso per caso.

Appare interessante, in questo quadro di avvicinamento del reddito imponibile ai risultati di bilancio, una recente proposta di riforma del regime degli ammortamenti²⁸. Prevede di abbandonare l'applicazione dei vigenti obsoleti coefficienti di ammortamento (stabiliti dal decreto del Ministro delle finanze del 31 dicembre 1988), irrimediabilmente datati e non più rispondenti alla realtà economica, e di superare il regime attuale di doppio binario tra civilistico e fiscale per le società di capitali sottoposte al controllo legale dei conti. Per questi soggetti avrebbero diretta rilevanza fiscale gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali e dei beni in concessione effettuati in base ai criteri contabili (IAS o ITA-GAAP). Occorrerebbe un coordinamento con il trattamento delle operazioni straordinarie di ristrutturazione aziendale (fusioni, scissioni e conferimenti), ma il risultato sarebbe l'allineamento tra il bilancio civilistico e l'imponibile fiscale, con eliminazione del doppio binario.

Per gli altri soggetti, ferma restando l'abolizione dei vigenti coefficienti di ammortamento, viene proposto il *pooling method*, da tempo adottato con successo in alcuni

28. Cfr. Laboratorio Fiscale (2021).

Paesi europei (Svezia, Danimarca e Regno Unito) e a suo tempo proposto dalla Commissione Europea nel progetto di determinazione di una base imponibile comune per le imprese europee (Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB). Il *pooling method* consiste nell'aggregare i beni ammortizzabili in uno (o più) *pool*, a ciascuno dei quali viene applicato un coefficiente di ammortamento unico. Il *pool* si alimenta con il costo dei beni ammortizzabili acquistati (o costruiti) e con le relative spese incrementative e si decrementa dei corrispettivi di vendita dei cespiti ceduti. In sostanza, il metodo comporta l'applicazione del criterio *declining balance*, in quanto il coefficiente si applica non sui costi storici ma sullo stock netto alla fine dell'esercizio. Per ciascun *pool* va individuato un coefficiente di ammortamento appropriato, in funzione della vita media economica dei beni ricompresi nello stesso *pool*²⁹. Il sistema del *pooling*, pur non eliminando il doppio binario, potrebbe però consentire una razionalizzazione e una semplificazione, contestualmente all'abolizione dell'attuale sistema di coefficienti, irrimediabilmente obsoleto.

In molti altri ambiti potrebbe realizzarsi un maggiore avvicinamento tra reddito imponibile e risultanze di bilancio, e potrebbero trovare attuazione semplificazioni e razionalizzazioni.

Ad esempio, nel regime degli accantonamenti, in particolare per rischi, nelle riprese di valore sui cespiti valorizzati secondo i principi IAS, nelle limitazioni alla deducibilità di alcune spese. Riguardo ai fondi rischi espressivi di oneri futuri probabili ma non certi, alcuni potrebbero forse essere validati, con l'ausilio dei revisori, anche ai fini fiscali (ad esempio quelli su crediti verso clienti insolventi); su altri occorrerebbe cautela, perché potrebbero essere effettuati strumentalmente per rinviare la tassazione "*sine die*".

Riguardo alla limitazione alla deducibilità di alcune spese, meriterebbe una riflessione attenta quella relativa agli interessi passivi. In Italia la direttiva ATAD è stata applicata in modo troppo estensivo: interessa infatti tutte le imprese, mentre il vero intento della misura era di contrastare possibili abusi da parte di gruppi multinazionali, non di colpire la generalità delle imprese domestiche.

Potrebbe essere razionalizzata anche la deducibilità delle perdite di esercizio, che oggi vede due regimi diversi a seconda della natura giuridica del contribuente (riportabili all'80 per cento senza limiti temporali, o per intero ma entro il limite di 5 anni). Sempre riguardo alle perdite, si dovrebbe anche valutare l'ipotesi di introdurre il riporto all'indietro (*carry back*), come recentemente raccomandato dalla Commissione Europea³⁰.

Ma questi esempi non sono certo esaustivi.

7. L'erosione fiscale e l'ampiezza delle basi imponibili nel sistema duale

L'aver abbandonato con il sistema duale l'onnicomprendività del reddito sottoposto all'imposta personale progressiva non significa certo aver superato il tema dell'ampiezza delle basi imponibili. In altre parole, un sistema d'imposizione che tassa in modo progressivo i redditi da lavoro e in modo cedolare quelli da capitale non può

29. Nei regimi già adottati in altri Stati, generalmente ai beni immobili non si applica il *pooling method*, ma un ammortamento autonomo e separato di tipo tradizionale.

30. Cfr. Commissione Europea (2021).

ignorare il problema che, comunque, le due basi imponibili dovrebbero essere ampie, le più ampie possibili. In qualche modo, sia pure in termini diversi, si ripropone il tema dell'onnicomprendività: il complesso dei due imponibili dovrebbe abbracciare tutti i redditi.

È noto che il sistema oggi vigente è molto carente da questo punto di vista. Esenzioni, abbattimenti di base imponibile e di aliquote, deduzioni, detrazioni, regimi speciali di favore, bonus e agevolazioni di vario tipo sono da sempre presenti nel nostro ordinamento, ma negli anni più recenti la loro proliferazione sta assumendo dimensioni preoccupanti.

Le spese fiscali (termina con cui si indica il complesso di questi trattamenti agevolati) sono infatti cresciute sia come numero che come costo complessivo in termini di minor gettito. L'ultimo Rapporto della Commissione sulle spese fiscali relativo all'anno 2021³¹ censisce 167 agevolazioni che riguardano la sola Irpef, con un costo in termini di minor gettito di quasi 42 miliardi, a cui si aggiungono 55 altre misure che riguardano, oltre all'Irpef, anche l'Ires o altre imposte, per un costo complessivo di circa 49 miliardi di euro. La proliferazione delle spese fiscali ha riguardato non solo l'Irpef e l'Ires, ma tutto il sistema tributario (cioè anche l'IVA, le accise, le imposte di registro, di bollo, catastali, le imposte sostitutive, l'imposta sulle successioni e donazioni, ecc.). Nel complesso, per il 2021 la Commissione Marè conta 592 spese fiscali (con un costo complessivo di 82,6 miliardi), in decisa crescita rispetto alle 468 dell'edizione 2016.

La diffusione delle spese fiscali produce effetti devastanti sulla razionalità, coerenza, equità ed efficienza del sistema tributario. È in evidente violazione dell'equità orizzontale e restringe il campo dell'equità verticale. Toglie anche forza al contrasto all'evasione, che pure è tra gli obiettivi della delega, in quanto costituisce una sorta di "evasione legalizzata", che incoraggia i contribuenti che non hanno avuto la capacità di ottenere un trattamento di favore a "farsi giustizia da soli"³².

Il disegno di legge delega, purtroppo, non fa esplicito riferimento alla necessità di una revisione globale delle spese fiscali, che tra l'altro, come visto, vanno ben oltre l'Irpef e l'Ires. Una riforma fiscale strutturale e organica dovrebbe invece tener conto, per ogni tipologia di tributo, delle spese fiscali esistenti e cogliere l'opportunità della riforma per valutarne finalità, efficacia e costi, sia finanziari che socioeconomici.

La delega affronta questa problematica solo marginalmente, limitando il campo di intervento alle deduzioni e detrazioni dall'Irpef. Tra i criteri direttivi per la riforma della imposizione personale sui redditi, la delega indica infatti (art. 2, comma 1, lettera c) *"il riordino delle deduzioni dalla base imponibile e delle detrazioni dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche, tenendo conto delle loro finalità e dei loro effetti sull'equità e l'efficienza"*. Indubbiamente, questo criterio di delega richiederà un'analisi attenta delle finalità e degli effetti (sull'equità e sull'efficienza) di deduzioni e detrazioni dall'Irpef. Ma, come rilevato, l'attenzione dovrebbe opportunamente estendersi a tutti i regimi di favore.

Tuttavia, alcuni dei criteri generali della delega, in primo luogo la scelta a favore di un modello compiutamente duale, indicano percorsi di riforma che vanno comunque nella direzione di ridurre l'erosione e le spese fiscali.

31. Cfr. Ministero dell'Economia e delle Finanze (2021).

32. Cosciani (1952).

7.1. L'erosione fiscale e i redditi da capitale

Coerentemente con il modello duale, il trattamento cedolare di tutti i redditi da capitale, con esclusione dall'Irpef progressiva, diverrà caratteristica strutturale del sistema. Quindi, non potrà essere considerato di per sé spesa fiscale, ma al suo interno dovrà essere rispettata la omogeneità di trattamento, come esplicitamente indicato dalla delega³³. Ciò significa che, come rilevato nei precedenti paragrafi, si dovrebbero (almeno “tendenzialmente”) allineare all'aliquota Ires le aliquote sui redditi finanziari, sui redditi immobiliari e sui redditi derivanti da impiego del capitale degli imprenditori e dei lavoratori autonomi. Ciò comporta, come visto, la incoerenza di alcuni regimi oggi vigenti con il disegno di riforma: in particolare, l'eccessiva estensione del regime dei forfettari (paragrafo 6.2) e l'esenzione dei redditi d'impresa agricoli (paragrafo 6.3). Ma andrebbero anche riviste, in riferimento ai redditi finanziari (paragrafo 6.1), l'esenzione dei PIR e l'aliquota ridotta sui titoli di stato. Per i redditi immobiliari (paragrafo 5), andrebbero “allineate” le imposte cedolari sugli affitti (oggi disallineate verso il basso), ma anche i redditi degli immobili sfitti e quelli figurativi sulle abitazioni principali.

7.2. L'erosione fiscale e i redditi da lavoro

In un sistema compiutamente duale, così come tutti i redditi da capitale dovrebbero essere soggetti alla stessa imposizione cedolare, anche tutti i redditi derivanti dall'impiego di lavoro dovrebbero concorrere a determinare l'imponibile dell'imposta personale progressiva e scontare la medesima imposta, a parità di reddito. Il principio non è espressamente indicato nella delega, ma è quello coerente con un sistema duale. Infatti in linea di principio il sistema duale dovrebbe includere nella base imponibile dell'imposta personale progressiva: salari, stipendi, pensioni pubbliche e private, la componente di reddito di lavoro generato nelle attività dove il reddito è frutto sia del lavoro che del capitale (lavoro autonomo e imprese di persone fisiche)³⁴, e anche i *fringe benefit* in natura e i trasferimenti dallo Stato e da altri enti pubblici.

Invece oggi vigono abbattimenti dell'imponibile per il “rientro dei cervelli”. Sono assoggettati a imposta sostitutiva proporzionale i redditi da ripetizioni erogate da docenti. Molti *fringe benefit* non sono tassati. Sono esenti o esclusi dall'imponibile le borse di studio, alcune pensioni, quasi tutti i trasferimenti monetari erogati dalle Amministrazioni pubbliche. I premi di risultato decisi con la contrattazione aziendale, istituiti proprio con l'intento di favorire la contrattazione aziendale, sono soggetti a tassazione separata, con aliquota del 10 per cento. Sono parzialmente esenti i diritti d'autore e i redditi rivenienti dall'utilizzazione di opere dell'ingegno. Le *stock option* attribuite ai manager come premio di risultato sono prevalentemente tassate come plusvalenze,

33. Si ricorda che l'articolo 2, comma 1, indica come criterio di delega: “l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione ai redditi derivanti dall'impiego del capitale, anche nel mercato immobiliare, nonché ai redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo condotte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'imposta sul reddito delle società (IRES)”.

34. Per i redditi di impresa e di lavoro autonomo, che sono “misti” in quanto derivanti dall'impiego sia di lavoro che di capitale, valgono le considerazioni già svolte nel paragrafo 6. In particolare, il regime forfettario e l'esenzione dei redditi d'impresa in agricoltura contrastano con i principi della delega riguardo all'imposizione sui redditi da capitale, ma contrastano anche con principi di omogeneità di trattamento fiscale della componente lavoro. Le ipotesi di riforma trattate nel paragrafo 6 porterebbero alla omogeneità di trattamento non solo riguardo ai redditi da capitale, ma anche a quelli da lavoro.

anziché come remunerazione differita del lavoro.

Anche la diversità delle detrazioni per tipologia di reddito, che si è amplificata con l'ultima manovra di bilancio (quella per il 2022) che ha inglobato il bonus di 100 euro nelle detrazioni per lavoro dipendente, andrebbe rivista. La tendenziale uniformità potrebbe essere derogata in presenza di fondate motivazioni: ad esempio, per il lavoro dipendente una detrazione aggiuntiva potrebbe essere giustificata in quanto il reddito da lavoro dipendente, a differenza di quello da lavoro autonomo o da impresa, è calcolato al lordo delle spese di produzione del reddito.

In generale, una definizione più omogenea e più inclusiva del reddito da lavoro da assoggettare ad imposizione progressiva sarebbe coerente coi criteri generali di equità orizzontale di efficienza economica, oltre che con quelli costituzionali di uguaglianza. Non è comunque da escludere che il sistema possa prevedere alcuni pochi trattamenti agevolativi, che però dovrebbero essere attentamente valutati, sulla base delle finalità e degli effetti sul sistema socioeconomico in termini di equità e di efficienza, e dovrebbero essere sottoposti periodicamente a verifica dei loro effetti.

8. Il sistema duale e l'inflazione

La questione degli effetti dell'inflazione in un sistema di imposizione dei redditi nominali, e della loro eventuale correzione, può apparire oggi oziosa, nel contesto attuale di bassa inflazione. Va però ricordato che questa tematica assunse notevole rilevanza nella seconda metà del secolo scorso, in cui si sono verificati periodi piuttosto prolungati di elevata inflazione, ed è stata ampiamente affrontata sia in sede accademica, sia con l'applicazione di correttivi normativi. Non è quindi sembrato inutile evocarla, sia perché le esperienze del passato hanno comunque un valore in sé, sia perché stiamo oggi registrando un qualche segnale di ripresa della dinamica inflazionistica, sia perché alcuni effetti possono comunque essere importanti anche a bassi tassi di inflazione. Nel contesto di un sistema di imposizione duale, la questione interessa sia i redditi da lavoro che quelli da capitale.

8.1. L'inflazione e i redditi da lavoro

È ben noto che un'imposizione progressiva dei redditi, in presenza di inflazione, comporta un aumento del livello di imposizione reale: il fenomeno è noto come "drenaggio fiscale" (fiscal drag). Il sistema duale, che tassa in modo progressivo i redditi da lavoro, è ovviamente interessato dal fiscal drag. La lievitazione dei redditi nominali, che tende a mantenere invariato il loro valore reale in presenza dell'aumento dei prezzi, determina il passaggio a un'aliquota media più elevata, dovuto al maggior peso dell'aliquota dello scaglione più elevato o al passaggio ad un successivo scaglione con aliquota più alta. In questo modo, il carico impositivo effettivo sui redditi reali tende a crescere, decurtando il reddito netto reale.

Storicamente, in diversi paesi sono stati adottati correttivi per eliminare gli effetti del drenaggio fiscale. Il più diffuso consisteva nell'indicizzare annualmente all'inflazione i limiti degli scaglioni e il valore delle detrazioni (ad esempio, per carichi familiari o per tipo di reddito). Questo tipo di correttivo fu adottato anche in Italia. Nel nostro paese gli anni successivi alla riforma del 1972-73, che introdusse l'imposta progressiva sui redditi, furono caratterizzati da forte inflazione: mediamente superiore al 15% tra il 1973 e il 1990. La forte crescita del gettito IRPEF, dovuta soprattutto al drenaggio

fiscale, trainò la crescita complessiva della pressione fiscale, che passò dal 26% circa del 1973 al 37% del 1990. Fu una crescita molto forte, la più forte nel confronto con gli altri principali Paesi europei, partendo però da livelli inferiori. Al forte drenaggio fiscale, in particolare sul lavoro dipendente, fu posto rimedio in ritardo, nel 1989, indicizzando all'inflazione i limiti degli scaglioni, gli importi delle detrazioni e i limiti di reddito³⁵. La correzione del drenaggio fiscale fu disattivata nel 2001.

Se nel prossimo futuro il consolidarsi dell'inflazione rendesse opportuno reintrodurre correttivi al drenaggio fiscale, si potrebbe valutare il ripristino dei correttivi in vigore negli anni Novanta, indicizzando i limiti degli scaglioni, nonché gli importi delle detrazioni e i relativi limiti di reddito, che oggi hanno una rilevanza relativa (rispetto ai limiti degli scaglioni) maggiore di allora.

8.2. L'inflazione e i redditi da capitale

In un regime di tassazione duale i redditi da capitale non sono soggetti alla progressività e quindi non sono soggetti al fenomeno del drenaggio fiscale, appena esaminato, che interessa i redditi da lavoro. Tuttavia, il tema dei possibili effetti distorsivi dell'inflazione riguarda anche l'imposizione dei redditi finanziari e immobiliari. Infatti, anche questi redditi sono soggetti a una "tassa da inflazione". Il fenomeno è ben noto³⁶. L'imposizione sul reddito nominale, in presenza di inflazione, è di fatto, almeno in parte, un'imposizione sul capitale. Ed è tanto maggiore quanto più elevata è l'inflazione rispetto al rendimento nominale³⁷. Se il sistema duale è accompagnato da imposte patrimoniali reali sulla ricchezza finanziaria e immobiliare, il fenomeno si accentua. In passato la questione è rimasta un tema meramente accademico; anche negli anni Settanta e Ottanta del secolo scorso, caratterizzati da inflazione elevata, talvolta a due cifre, non sono stati introdotti correttivi per tener conto dell'inflazione. Si è anzi argomentato che la mancata considerazione della tassa da inflazione giustificasse l'imposizione cedolare, ad aliquota più bassa di quella massima prevista per i redditi soggetti alla progressività. Nel secolo attuale, a fronte di una dinamica dei prezzi molto bassa, questa tematica ha ovviamente perso rilevanza. Tuttavia, come rilevato, stiamo assistendo a una ripresa del fenomeno inflazionistico, seppure per ora contenuta. In ogni caso, è sembrato interessante riproporre l'argomento. Infatti, in una logica di purezza metodologica, in un sistema "compiutamente" duale dovrebbe trovare applicazione il principio per cui tutti i redditi da patrimonio dovrebbero essere gravati da un pari peso fiscale "reale", indipendentemente dalla dinamica di prezzi. A maggior ragione se il sistema tributario, oltre all'imposizione sul reddito, prevede anche l'imposizione sul patrimonio.

35. Il correttivo era peraltro parziale. Infatti, operava solo se l'inflazione tra i due periodi di riferimento avesse superato il 2 per cento (D.L. 2 marzo 1989 n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 99).

36. Cfr. Tanzi (1984).

37. In assenza di inflazione titoli obbligazionari pluriennali con rendimento 1% (acquisto alla pari di 1000 e cedola di 10), tassati con ritenuta sostitutiva del 26%, producono un reddito netto di 7,4. Con un'inflazione all'1% per tutto il periodo, supponiamo che il rendimento salga al 2%, in quanto metà della cedola di 20 serve a ricostituire il valore del capitale di 1000 alla fine; ma se l'imposta si applica all'intera cedola di 20, l'imposta è pari a 5,2 ed il reddito netto "reale", costituito dalla metà della cedola meno l'imposta, scende a 4,8. Con un'inflazione al 2% e un rendimento al 3% l'imposta sale a 7,8 ed il reddito netto "reale", ora costituito da un terzo della cedola, scende a 2,2. Con un'inflazione al 3% il rendimento netto svanisce e l'imposta incide sul valore capitale. Se si aggiunge un'imposta patrimoniale sul valore del capitale (ad esempio, del 0,2%) il processo è ovviamente ancora più rapido.

La questione non assume la stessa rilevanza per tutti i tipi di patrimonio. Alcuni cespiti e i redditi da loro prodotti, come quelli relativi agli immobili, gli interessi, i dividendi, i valori azionari e le connesse plusvalenze, tendono a seguire l'inflazione. Con l'avvertenza che in taluni casi, in particolare per i titoli obbligazionari, i valori nominali del rimborso e degli interessi sono usualmente fissati contrattualmente: quindi, il loro valore reale è maggiormente inciso dall'inflazione.

Anche se i valori dei cespiti e i loro redditi aumentassero in termini nominali in modo da mantenere invariato il loro valore reale, prima delle imposte, abbiamo visto che l'intervento del fisco, che tassa i valori nominali, comporta una riduzione del valore reale netto. Ciò è vero sia per i flussi di reddito (affitti, interessi, dividendi), sia per le plusvalenze, in particolare quelle sui cespiti immobiliari e sulle quote partecipative nel capitale delle società. Spesso l'incremento di valore nominale di questi cespiti riflette in gran parte l'aumento generale dei prezzi.

Un discorso particolare merita l'effetto dell'inflazione sugli utili d'impresa. Il fisco da un lato decurta il valore reale degli ammortamenti dedotti, che sono commisurati al costo storico dei cespiti, inferiore al costo di rimpiazzo. Dall'altro lato, il costo reale del debito, stante la deducibilità del valore nominale delle spese per interessi, si riduce anch'esso. I due effetti tendono a compensarsi, ma l'effetto netto è ovviamente incerto. Di conseguenza, è incerto anche l'effetto sugli utili accantonati a riserva, e quindi sul valore degli utili distribuiti e della plusvalenza (minusvalenza) al momento del realizzo della partecipazione.

In una prospettiva storica, si rammenta che sono stati attuati vari tipi di correttivi per gli effetti fiscali dell'inflazione. Ad esempio, la nostra INVIM, l'imposta comunale progressiva sull'incremento di valore degli immobili, istituita nel 1973 e soppressa nel 2001 contestualmente all'introduzione dell'ICI, prevedeva una sorta di indicizzazione della plusvalenza (deduzione del 4 per cento all'anno) per tener conto dell'incremento dei prezzi nel periodo di detenzione dell'immobile. Riguardo ai redditi d'impresa, varie volte sono state concesse rivalutazioni con valenza fiscale dei cespiti immobilizzati (talvolta a titolo gratuito, talvolta oneroso, ma ad aliquota ridotta): ne conseguivano maggiori ammortamenti deducibili e un costo iniziale maggiore ai fini dell'eventuale futura plusvalenza emergente al momento della cessione³⁸.

Tuttavia, non si è mai tentato di istituire un sistema organico di correzione degli effetti dell'inflazione sui redditi da capitale. Invece, come ricordato, si è addotta questa mancata correzione a giustificazione dell'imposizione cedolare, con aliquote ridotte, sui redditi di capitale. In teoria, l'eventuale correzione dovrebbe consistere nel limitare l'imposta alla componente reale³⁹: introducendo, quindi, una sorta di indicizzazione della base imponibile. Operare con riduzioni delle aliquote presenterebbe complessità

38. Il ministro Visentini fu promotore di tre rivalutazioni dei cespiti volontarie e non onerose: nel 1975, nel 1983 e nel 1985 (note come legge Visentini, 2 dic. 1975, n. 576; Visentini-bis, legge 18 marzo 1983 n. 72; Visentini-ter, DL 19 dic. 1984 n. 853, convertito dalla legge 17 feb. 1985 n. 17). Un'ulteriore rivalutazione volontaria fu disposta da Formica nel 1990 (Legge 29 dic. 1990 n. 408). Quest'ultima fu onerosa, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva alla riserva da rivalutazione, rispondendo anche alla finalità di reperire gettito. Numerose rivalutazioni si sono susseguite negli anni più recenti, fino al 2021: sono state onerose, ad aliquota bassa (in particolare, la rivalutazione del 2021), e orientate a reperire gettito immediato a fronte di futuri vantaggi fiscali per le imprese. Non sono state motivate dall'intento di correggere gli effetti dell'inflazione, assai bassa in questi ultimi anni.

39. Nell'esempio della nota 35, l'imposta dovrebbe essere limitata ai 10 della cedola. Ovvero, bisognerebbe indicizzare le cedole e tassare solo la parte reale.

e appare poco rispondente allo scopo. Comunque non è un caso che correzioni sistematiche non siano mai state adottate, ma solo interventi parziali in casi particolari. In fondo, il principio nominalistico, con un'inflazione molto contenuta, può essere ritenuto "accettabile". Tra l'altro, concede un qualche vantaggio fiscale a chi prende a prestito: se le risorse acquisite sono impiegate in modo produttivo, può derivarne un aiuto alla crescita economica.

9. La revisione del catasto dei fabbricati e la mappatura degli immobili

Oggi l'imposizione degli immobili, anche ai fini delle imposte patrimoniali e sui trasferimenti di proprietà, avviene con riferimento alla medesima base imponibile: la rendita catastale⁴⁰. Le attuali rendite catastali degli immobili sono attribuite sulla base di tariffe d'estimo individuate alla fine degli anni Trenta del secolo scorso, rivalutate con l'applicazione di coefficienti: esse non sono più coerenti con i valori di mercato e soprattutto con la dinamica che tali valori hanno subito nel corso degli anni. D'altro canto l'utilizzo di coefficienti uniformi sul territorio nazionale, per "aggiornare" queste rendite, pur lasciando inalterate le posizioni relative tra gli immobili, amplifica il divario tra valore effettivo e valore tassato e quindi aumenta le sperequazioni.

È noto da tempo che le incongruenze dell'imposizione immobiliare derivano prima di tutto dalla non corretta definizione delle rendite catastali. In teoria, infatti, ciascuna rendita dovrebbe essere pari ad un ipotetico canone di locazione percepito nel caso in cui l'immobile fosse concesso in locazione, il cosiddetto affitto imputato (Pellegrino et al. 2012), mentre oggi essa è, in media, pari a circa un decimo dell'affitto imputato. Una forte sottovalutazione, conseguentemente, si registra anche per i valori patrimoniali soggetti ad IMU (sottostimati circa per il 50 per cento rispetto ai valori di mercato). Quello che oggi preoccupa prioritariamente non è tanto la sottovalutazione di questi valori, ma i disallineamenti relativi dei valori reddituali e patrimoniali avvenuti nel tempo. È noto, ad esempio, che l'attuale catasto tende ad avvantaggiare soprattutto le abitazioni nelle zone centrali delle grandi città (perché accatastate prima) rispetto a quelle in periferia (accatastate più di recente), inducendo dunque una sorta di redistribuzione alla rovescia, da chi ha meno disponibilità di reddito (che vive prevalentemente in periferia) a chi ne ha di più e vive in centro. L'obsolescenza dei criteri e la loro disforme applicazione nel tempo hanno fatto sì che le modalità di classamento molto spesso non siano coerenti con le effettive caratteristiche dell'immobile. Ad esempio, è possibile che appartamenti situati nel medesimo stabile siano accatastati in categorie differenti: fenomeno quanto meno strano. L'attuale sistema catastale è fonte di forti disparità "verticali" (considerando cioè immobili di diverso pregio), "orizzontali" (considerando cioè immobili simili) e "territoriali" (per la diversa evoluzione nel tempo dei prezzi nei diversi territori).

Sulla base di queste considerazioni è ampiamente condivisa, soprattutto fra esperti e

40. Il valore della base imponibile per le attuali imposte patrimoniali è determinato ipotizzando una rendita perpetua del valore della rendita catastale ad un determinato tasso di sconto. In origine il tasso di sconto previsto era stato fissato all'1% (per gli immobili del gruppo catastale A, ovvero le case comunemente intese; valori differenti erano previsti per gli altri gruppi catastali), da cui derivava il fattore moltiplicativo pari a 100 per passare dal valore della rendita catastale a quello della base imponibile Ici. Il Governo Monti decise di aumentare il fattore moltiplicativo a 160, tuttora applicato. Questa modifica ha ridotto la sottovalutazione media dei valori di mercato, ma non ha influito sulle evidenti iniquità esistenti.

studiosi, l'esigenza di rivedere il catasto, oggi fortemente sperequato rispetto ai valori di mercato e oggetto di aggiornamenti "a macchia di leopardo" da parte di singoli Comuni. Dal punto di vista politico, il tentativo più recente e avanzato di riformare il catasto fu fatto con la delega fiscale del governo Monti (Legge n. 23 del 2014). Era prevista la valutazione della rendita e del valore dei fabbricati, sulla base dei valori medi di mercato di un triennio e l'aggiornamento ogni cinque anni. Il valore complessivo delle rendite catastali su base nazionale avrebbe potuto rimanere invariato, ma il divario tra rendite e valori di mercato avrebbe potuto essere uniformato tra le diverse aree, tra quartieri centrali "vecchi" e periferie "nuove". Tuttavia, nonostante i chiari principi di delega e l'avanzato stato di definizione del processo, il decreto attuativo non è stato approvato.

La delega presentata dal governo Draghi riprende il tema (all'art. 6, comma 2), ma prevede subito (lett. a)) che *"le informazioni rilevate secondo i principi di cui al presente comma non siano utilizzate per la determinazione della base imponibile dei tributi la cui applicazione si fonda sulle risultanze catastali né, comunque, per finalità fiscali"*.

La revisione del catasto fabbricati (i terreni non sono considerati) avrà dunque solo funzioni statistiche, ma la sua attuazione, prevista entro 1° gennaio 2026, è comunque una condizione necessaria per una possibile revisione futura della tassazione dei redditi e dei valori immobiliari, in modo da renderla più equa.

I principi e i criteri direttivi di revisione del catasto fabbricati sono così sinteticamente espressi nel disegno di legge delega:

"b) attribuire a ciascuna unità immobiliare, oltre alla rendita catastale determinata secondo la normativa attualmente vigente, anche il relativo valore patrimoniale e una rendita attualizzata in base, ove possibile, ai valori normali espressi dal mercato;

c) prevedere meccanismi di adeguamento periodico dei valori patrimoniali e delle rendite delle unità immobiliari urbane, in relazione alla modificazione delle condizioni del mercato di riferimento e comunque non al di sopra del valore di mercato".

Si prevede in sostanza che agli attuali valori delle rendite catastali vengano affiancati (prevedendo contestualmente meccanismi di aggiornamento periodico) valori prossimi all'"affitto imputato" per la parte reddituale e valori prossimi a quelli di mercato per i valori patrimoniali.

Vengono infine previste *"adeguate riduzioni"* ... *"per le unità immobiliari riconosciute di interesse storico o artistico, ... che tengano conto dei particolari e più gravosi oneri di manutenzione e conservazione nonché del complesso dei vincoli legislativi rispetto alla destinazione, all'utilizzo, alla circolazione giuridica e al restauro di tali immobili"*.

La delega (art. 6, comma 1) prevede anche la modernizzazione degli strumenti di mappatura degli immobili (fabbricati e terreni), *"da porre a disposizione dei comuni e dell'Agenzia delle Entrate, per facilitare e ad accelerare l'individuazione e, eventualmente, il corretto classamento delle seguenti fattispecie:*

1) gli immobili attualmente non censiti o che non rispettano la reale consistenza di fatto, la relativa destinazione d'uso ovvero la categoria catastale attribuita;

2) i terreni edificabili accatastati come agricoli;

3) gli immobili abusivi, individuando a tale fine specifici incentivi e forme di valorizzazione delle attività di accertamento svolte dai comuni in questo ambito, nonché garantendo la trasparenza delle medesime attività".

La modernizzazione degli strumenti di mappatura degli immobili è un importante

prerequisito per un catasto aggiornato e coerente. Ad oggi, sono ancora troppi gli immobili non censiti e ancora troppi gli immobili che sono presenti nel catasto fabbricati ma non dichiarati ai fini dell'imposta sul reddito. Deve essere vista con favore anche la disposizione che prevede un ruolo di primo piano dei Comuni nelle attività di accertamento e la previsione di una stretta collaborazione tra Comuni e Agenzia delle Entrate per quanto riguarda lo scambio di informazioni e l'interoperabilità dei rispettivi sistemi informativi.

L'incrocio delle fonti informative sugli immobili è cruciale per una buona gestione di questi tributi. Si pensi, ad esempio, al divario oggi esistente tra il numero di abitazioni di residenza dichiarate al fisco e quello desumibile dalle principali indagini campionarie: le prime sono 19,5 milioni, le seconde almeno 1,5 milioni di unità in meno. Tale discrepanza è solo in parte coerente con un uso appropriato della norma: ad esempio quando, per motivi di lavoro, i coniugi risiedono in differenti abitazioni; gli altri casi rappresentano invece prime case "fittizie", in cui i coniugi aggirano la norma al fine di ottenere un risparmio d'imposta in sede IMU. Un discorso analogo vale per gli immobili ceduti in locazione e regolarmente registrati: questi ultimi sono molti meno rispetto a quanto sarebbe lecito aspettarsi, quanto meno osservando il numero di immobili a disposizione. Non meno importante è lo scollamento tra il numero di immobili presenti in catasto e quello riscontrato nelle dichiarazioni dei redditi: l'attuale differenza è di 2,1 milioni di unità (Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2021), discrepanza solo in parte imputabile al fatto che oggi gli immobili a disposizione non rientrano nella definizione di reddito e alcuni contribuenti non ottemperano al dovere di indicarli comunque nel quadro B della dichiarazione dei redditi.

Bibliografia

- Astrid (2021), *Per una riforma fiscale sostenibile*, Astrid Rassegna n. 11.
- Auerbach, A. J., (1988), "Retrospective Capital Gains Taxation", NBER, Working Paper, n. 2792.
- Bastani, S. e Waldenström, D. (2020), *How Should Capital be Taxed?*, Journal of Economic Surveys (2020) Vol. 34, No. 4.
- Benini, R. (1906), *Principii di statistica metodologica*, Biblioteca dell'Economista, Serie V, Vol. XVIII, UTET, 1906.
- Beraldo, S. e Esposito, G. (2019), *Cedolare secca: una flat tax che ha ridotto il gettito*, lavoce.info, 19 aprile, consultabile all'URL: <https://www.lavoce.info/archives/58726/cedolare-secca-una-flattax-che-ha-ridotto-il-gettito/>
- Bises, B. (2020), *Un sistema tributario più equo ed efficiente in risposta alla crisi economica da Covid-19*, in G. Palmieri G. (a cura di), "Oltre la pandemia - Società, salute, economia e regole nell'era post Covid-19", Napoli, Editoriale Scientifica, Volume II, pp. 1383-1393.
- Bises, B. e Scialà, A. (2014), *L'erosione della base imponibile dell'Irpef: questioni di equità*, in B. Bises (a cura di), "Il progetto di riforma tributaria della Commissione Cossignani cinquant'anni dopo", Bologna, Il Mulino, pp. 207-237.
- CNEL (2021), "Note per l'indagine conoscitiva sulla revisione dell'Irpef", 9 gennaio 2021, in CNEL, "Note per l'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario", Audizione presso le Commissioni congiunte VI - Finanze della Camera dei Deputati e 6ª Finanze e Tesoro del Senato, Roma, 1 marzo 2021.
- Commissione Europea (2021), *Raccomandazione 2021/801 del 18/5/2021, sul trattamento fiscale delle perdite durante la crisi della COVID-19*.
- Commissione per le spese fiscali, *Rapporto annuale sulle spese fiscali*, MEF, anni vari
https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/red_spe_fis/index.html
- Cossignani, C. (1952), *Il problema dell'evasione fiscale*, Il ponte, 1952, 8, 3, pp. 298-306.
- European Commission (2021), Directorate General for Taxation and Customs Union, *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland, Norway and United Kingdom*, 2021 edition, Brussels.
- Gallo, F. (2013), *Mercati finanziari e fiscalità*, Rassegna Tributaria, 1/2013, pp. 21-50.

Laboratorio Fiscale, *“Una proposta di riforma del regime fiscale degli ammortamenti”*, novembre 2021, consultabile all’URL:

<https://www.laboratoriofiscale.com/una-proposta-di-riforma-del-regime-fiscale-degli-ammortamenti/>

Ministero dell’economia e delle finanze (2017), *Gli immobili in Italia*, Dipartimento delle finanze.

Ministero dell’economia e delle finanze (2021), *Allegato alla Nota integrativa allo stato di previsione dell’entrata del Bilancio dello stato 2022*, pp. 844-1071, consultabile all’URL:

https://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONEI/attivita_istituzionali/formazione_e_gestione_del_bilancio/bilancio_di_previsione/bilancio_finanziario/2022-2024/allegato-tecnico-per-capitoli/DLB_2022_DLB-04-AT-000-Entrata.pdf

Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali - Anno 2021, Allegato alla Nota di Aggiornamento al Documento di Economia e Finanza (NADEF) 2021, consultabile all’URL:

https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Rapporto-programmatico-interventi-su-spesse-fiscali_definitivo-27_09_2021.pdf

Muratori, D. (2021), *Redditi finanziari: distorsioni del sistema impositivo e prospettive di riforma*, Laboratorio Fiscale, consultabile all’URL: <https://www.laboratoriofiscale.com/redditi-finanziari/>

OECD (2018), *Taxation of Household Savings*.

Pellegrino, S. e Panteghini, P. M. (2020), *Le riforme dell’Irpef: uno sguardo attraverso 45 anni di storia*, Economia Italiana, n. 1, pp. 11-93.

Sorensen, P. B. (ed.) (1998), *Tax Policy in the Northern Countries*, London, Macmillan.

Sorensen, P. B. (2009), *Dual Income Taxes: a Nordic Tax System*, University of Copenhagen, EPRU Working Paper n. 10.

Tanzi, V. (ed.), (1984), *Taxation, Inflation and Interest Rates*, IMF.

Capitolo 2

Le spese fiscali: riordino delle procedure, verifica della efficacia, responsabilità del Parlamento

(OSP n. 434, del 28 settembre 2022)

Premessa

Il presente capitolo riporta l'elaborato conclusivo del Gruppo di lavoro CNEL di una delle indagini più impegnative in termini di confronti dialettici e di elaborazione di dati: quella condotta in materia di *spese fiscali collegate all'Irpef* (*Tax expenditures*) con un approccio prevalentemente economico-finanziario ma al tempo stesso orientato dai principi costituzionali e condotto con una metodologia condivisa a monte tra tutti i partecipanti (accademici, consiglieri del CNEL e esperti fiscali designati dalle Organizzazioni in esso rappresentate).

Il documento si concentra sulle spese fiscali che riguardano l'Irpef, l'imposta più importante del sistema tributario italiano, che più delle altre in questi ultimi anni è stata interessata dalla proliferazione di *tax expenditures*. Esso è articolato in sezioni che approfondiscono, oltre ad alcuni aspetti definitivi e metodologici, il ruolo delle spese fiscali, le conseguenze e i problemi che derivano dal loro uso, le considerazioni di carattere generale per una loro riforma, l'individuazione di criteri per la loro revisione, le modalità procedurali con cui condurre la revisione, frenare e regolare la loro introduzione in futuro ed infine l'analisi puntuale, ancorché non esaustiva, delle varie spese fiscali aggregate per tipologie omogenee di intervento (*cluster*), cui sono associate considerazioni che potrebbero agevolare la loro razionalizzazione.

L'esame è stato condotto nell'ambito dei principi di delega contenuti nella legge 5 ottobre 2021 ed in particolare: *"riordino delle deduzioni dalla base imponibile e delle detrazioni dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche, tenendo conto della loro finalità e dei loro effetti sull'equità e sull'efficienza dell'imposta"* e *"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"*.

Sono state esaminate 327 misure fiscali (rilevate al dicembre 2020 ed integrate con parte di quelle introdotte nell'anno successivo), raggruppate in 19 *cluster*.

La dialettica sviluppata su detti temi, accesa ma proficua, è testimoniata dalle posizioni assunte da talune organizzazioni in relazione agli interessi rappresentati, talvolta formulate anche in termini di parziale dissenso con riferimento alle conclusioni prevalentemente accolte, in ordine a specifici *cluster* o alle singole misure ivi aggregate.

Oltre alle valutazioni nel merito delle misure oggetto di analisi e valutazione, il documento contiene un insieme di proposte tese ad individuare le *"modalità procedurali per la revisione delle spese fiscali"*.



L'ASSEMBLEA
(nella seduta 28 settembre 2022)

VISTO l'art. 99 della Costituzione;

VISTA la legge speciale 30 dicembre 1986, n. 936, recante "Norme sul Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro", ed in particolare l'articolo 10 (Attribuzioni), comma 1, lettera i), che riconosce al Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro l'iniziativa legislativa, l'articolo 12 (Contributo all'elaborazione della legislazione), che regola la trasmissione delle pronunce del CNEL al Governo, alle Camere, alle Regioni e Province autonome ed alle istituzioni europee, ed infine l'articolo 14 (Pronunce del CNEL), che statuisce l'iter di assunzione, da parte dell'Assemblea, delle Pronunce del CNEL;

VISTO il Regolamento degli organi, dell'organizzazione e delle procedure, approvato dall'Assemblea del Cnel il 17 luglio 2019 ed in particolare gli articoli 12 (Programma) e 14, (Iniziativa legislativa);

VISTA la Determinazione del Presidente del CNEL, 23 novembre 2020, n. 2014, concernente la costituzione gruppo di lavoro formato da accademici, magistrati, professionisti ed esperti dell'amministrazione finanziaria, coordinati dal Prof. Franco Gallo, per l'esame delle tematiche connesse alla riforma fiscale anche al fine di fornire elementi per l'esercizio da parte del CNEL della prerogativa di cui all'art. 99, comma 3, della Costituzione;

VISTE le proprie Osservazioni e Proposte - n. 409/2021 - inoltrate alle Commissioni Finanze riunite del Senato e della Camera concernenti "Note per l'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario") all'esito dell'audizione parlamentare del Presidente del CNEL, 1 marzo 2021, dinanzi alla Commissioni medesime;

VISTI gli elaborati prodotti dal gruppo di lavoro come sopra costituito ed insediato il 10 novembre 2020, all'esito della seduta plenaria dei sottogruppi del 8 febbraio 2022;

VISTA la propria nota 22 ottobre 2022, n. 1909, con cui viene formulato l'invito alla prosecuzione dei lavori della sopra richiamata Commissione di studio;

VISTO il verbale della riunione plenaria dei sottogruppi del 26 ottobre 2021 in cui si dà atto della necessità di prosecuzione degli approfondimenti tecnici dei singoli cluster relativi alle spese fiscali con la partecipazione di rappresentanti del Cnel ed in con-

traddittorio con gli esperti fiscali delle organizzazioni rappresentative degli interessi coinvolti dalle misure incluse nei suddetti *cluster*;

VISTA la nota 21 febbraio 2022, n. 428, a firma del Prof. Franco Gallo di trasmissione degli elaborati della richiamata Commissione di studio;

VISTO in particolare l'elaborato "*Le spese fiscali collegate all'IRPEF*", prodotto dal Sottogruppo "*Revisione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e spese fiscali*", coordinato dal Dott. Vieri Ceriani, e composto dai Professori Ruggero Paladini, Paolo Liberati, Massimo Baldini, Silvia Giannini, Valeria Mastroiacovo e Stefano Pellegrino, all'esito di sedute di approfondimento dei temi ivi trattati tenute nei giorni 4 e 15 ottobre 2021, 10 novembre 2021, 21 gennaio 2022, 8 aprile 2022, 15 giugno 2022 e 26 luglio 2022, trasmesso al CNEL in data 15 settembre 2022;

VISTA la nota del Presidente del CNEL n. 1749, del 8 settembre 2022 di trasmissione, tra l'altro, dell'elaborato "*Le spese fiscali collegate all'IRPEF*" e di richiesta ai componenti dell'Assemblea di far pervenire osservazioni scritte sullo stesso;

ESAMINATE le seguenti memorie delle parti sociali rappresentate in Consiglio che unite al presente documento ne costituiscono parte integrante: Coldiretti-Confagricoltura-Cia (5 novembre 2021); Confindustria (27 gennaio 2022); Confprofessioni (8 aprile 2022); Confindustria (28 settembre 2022); Coldiretti (28 settembre 2022); CIA (28 settembre 2022); CISL (4 luglio 2022) e CGIL (4 maggio 2022)

VISTO il verbale della seduta dell'Ufficio di Presidenza del 22 settembre 2022 con riferimento all'Odg dell'Assemblea;

UDITA la relazione del Presidente del CNEL e del Dott. Patrizio Michetti;

TENUTO CONTO delle osservazioni critiche espresse nel corso della discussione come riportate nei documenti delle Organizzazioni sopra citate, che unite al presente documento ne costituiscono parte integrante;

SENTITO il Segretario generale Cons. Mauro Nori,

APPROVA

l'unito atto di Osservazioni e proposte del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro concernente "*Le spese fiscali collegate all'IRPEF*".

Ordina che il presente atto sia trasmesso al Presidente della Camera dei deputati, al Presidente del Senato della Repubblica, per il seguito di competenza, ed al Presidente del Consiglio dei ministri.

F.TO IL PRESIDENTE
Prof. Tiziano TREU

1. Introduzione

Con il termine “spese fiscali” - *tax expenditures* - si intende quell’insieme di misure che, rispetto all’imposizione ordinaria, riducono (o pospongono) il gettito per uno specifico gruppo di contribuenti, o settore economico, o a fronte di specifiche operazioni. Le spese fiscali sono quindi la manifestazione dell’erosione delle imposte disposto con norma (e dunque legale).

Tecnicamente possono assumere diverse forme: esenzioni, esclusioni o deduzioni dall’imponibile; riduzioni di aliquote; regimi sostitutivi; detrazioni e crediti di imposta. Sono definite spese fiscali perché in sostanza svolgono lo stesso ruolo di una vera e propria spesa: in linea di principio, per conseguire lo stesso obiettivo si potrebbe, in alternativa, applicare l’imposta ordinaria e utilizzare invece una specifica voce di spesa pubblica, con il medesimo effetto contabile sui saldi del settore pubblico.

La grande diffusione delle spese fiscali è un fenomeno strutturale e riguarda tutti i sistemi fiscali avanzati (OECD 2010), ma in Italia il fenomeno sta assumendo una rilevanza crescente, soprattutto negli ultimi anni, con una significativa perdita di gettito e di coerenza generale del sistema fiscale.

L’ultimo rapporto della Commissione istituita nel 2016 con il compito di redigere ogni anno un rapporto sulle spese fiscali (Commissione Marè, dal nome del suo presidente), relativo all’anno 2021, conta 592 spese fiscali complessive, in decisa crescita rispetto alle 468 dell’edizione 2016 (+26,5% in 5 anni). Il mancato gettito ad esse imputabile è di 82,6 miliardi di euro per il 2022.

Le ragioni della generalizzata tendenza alla proliferazione delle spese fiscali sono numerose. Innanzitutto, gioca un ruolo importante la loro stessa natura, cioè il fatto che riducono il prelievo fiscale, cosa di per sé gradita all’elettorato in genere e agli specifici gruppi di pressione. La concessione di un’agevolazione fiscale crea un’alleanza di fatto tra il governo e il gruppo di interesse che ne beneficia. Ed è uno strumento relativamente facile per soddisfare le richieste dei gruppi di pressione: è sufficiente modificare in modo marginale una normativa già esistente, mentre introdurre una nuova spesa potrebbe essere più complicato. Infatti, i programmi di spesa generalmente sono più chiaramente “visibili” nel bilancio pubblico, mentre le *tax expenditures* restano in qualche modo “nascoste” nel coacervo delle leggi tributarie, spesso disposte con norme *ad hoc*, estranee alla struttura organica dei testi unici. Si tende a perderne memoria: una volta introdotte, è difficile riportarle all’attenzione del legislatore per modificarle, ridimensionarle o eliminarle. Proprio questa scarsa “visibilità” delle spese fiscali ha indotto molti paesi (l’Italia tra gli ultimi) a produrre ogni anno rapporti che le passino in rassegna e forniscano basi informative da portare all’attenzione dei governi e dei parlamenti in occasione delle sessioni di bilancio.

L’accelerata espansione delle spese fiscali negli anni recenti ha anche motivazioni più di fondo. Si è consolidata, nell’opinione pubblica e tra le forze politiche, la percezione del fisco come “male in sé”, cui è legittimo sottrarsi, preferibilmente in modo legale, ottenendo sgravi ad hoc, oppure anche con l’elusione e l’evasione. Si è attenuata la percezione del prelievo fiscale come criterio di ripartizione della spesa per servizi pubblici indivisibili, e rivolti alla generalità dei cittadini, ispirato a criteri (costituzionali) di solidarietà, uguaglianza e capacità contributiva. Il temporaneo venir meno del vincolo di bilancio nella fase di emergenza legata al Covid ha accentuato la percezione di una disconnessione tra la spesa pubblica e i tributi che la finanziano. In effetti,

molte delle nuove spese fiscali censite nel ricordato Rapporto 2021 sono dovute alle misure di sostegno alle imprese e alle famiglie collegate all'emergenza Covid.

Se da un lato appare evidentemente sbagliato, e anzi pericoloso, considerare il fisco come "male in sé", dall'altro non sarebbe corretto considerare tutte le spese fiscali come "male in sé". Occorrerebbe, caso per caso, una valutazione attenta delle motivazioni e degli obiettivi, della loro "meritorietà" ed efficacia, e della validità del loro permanere nel tempo. Il periodico ripensamento delle spese fiscali in essere è, come vedremo, un aspetto cruciale del processo di costruzione e mantenimento di un sistema fiscale coerente, equo ed efficiente. Misure di contrasto a una grave emergenza sono ovviamente più che legittime, anche se sarebbe quanto meno molto discutibile il loro permanere una volta terminata l'emergenza. Parimenti, molte altre spese fiscali rispondono a obiettivi "meritori", con lo scopo di stimolare specifici comportamenti modificando gli incentivi individuali. Come vedremo, oltre a queste vi sono altre motivazioni, spesso sovrapponibili fra loro, che sono invocate per legittimare l'uso delle agevolazioni.

Questo lavoro si concentra sulle spese fiscali che riguardano l'Irpef, l'imposta più importante del nostro sistema tributario, che più delle altre in questi ultimi anni è stata interessata dalla loro proliferazione. Nella sezione 2, dopo avere brevemente indicato alcuni aspetti definitivi e metodologici delle spese fiscali, esamineremo il loro ruolo e le conseguenze e i problemi che derivano dal loro uso. Nella sezione 3 forniremo alcune considerazioni di carattere generale per una loro riforma e presenteremo alcuni criteri per la loro revisione. La sezione 4 è dedicata alle modalità procedurali con cui condurre la revisione e frenare e regolare la loro introduzione in futuro. Infine, nella sezione 5 procederemo ad un'analisi più puntuale, ancorché non esaustiva, aggregando le varie spese fiscali per tipologie omogenee di intervento (*cluster*), per proporre considerazioni che potrebbero agevolare la loro revisione e razionalizzazione.

2. Aspetti metodologici e definitivi, ruolo e problemi delle spese fiscali

In linea generale, come ricordato, le spese fiscali sono misure che riducono il gettito rispetto a una regola di riferimento. Occorre quindi innanzitutto identificare una regola di riferimento, che può ricondursi o a un *benchmark* teorico o a un *benchmark* legale. La scelta tra i due sistemi ha delle implicazioni importanti: nel primo caso, il sistema di riferimento è costituito da un modello teorico di imposizione, che deve essere specificato per ogni singolo tributo: ad esempio, nel caso dell'imposta personale sul reddito, un sistema duale o onnicomprensivo. Nel secondo caso, si prende invece a riferimento il sistema fiscale vigente (*current tax law*), inteso come assetto "strutturale", rispetto al quale le spese fiscali si pongono come deviazioni dalla "norma". Ne consegue che la definizione di spesa fiscale dipende significativamente dalla scelta del modello di riferimento⁴¹.

Ad esempio, la tassazione sostitutiva ad aliquota cedolare sui redditi da capitale sarebbe da considerare sempre spesa fiscale nel modello teorico onnicomprensivo; non così nel modello duale (salvo verificare la congruità del livello dell'aliquota). Nel mo-

41. La relazione sulle spese fiscali redatta nel 2011 assunse due benchmark teorici di riferimento: l'imposta *comprehensive* e l'imposta duale. Per una analisi dei diversi approcci e delle misure proposte in Italia, si veda Commissione per le spese fiscali (2016) e Corte dei Conti (2020), che propone anche alcuni confronti internazionali.

dello legale, che è quello adottato nelle Relazioni annuali della ricordata Commissione sulle spese fiscali, la presenza di cedolari su questi redditi, ormai pluri-decennale nel nostro ordinamento, è considerata strutturale ed è esclusa dal novero delle spese fiscali, ma non lo è la deviazione dalla “norma” (ad esempio, l’esenzione dei PIR – Piani Individuali di Risparmio).

Il modello legale presenta incertezze metodologiche riguardo alla definizione della “struttura” del sistema fiscale. Viene da chiedersi, ad esempio, se la prolungata presenza di alcune agevolazioni non possa, prima o poi, qualificarsi come “strutturale” e non essere più considerata come spesa fiscale. Ma anche i *benchmark* basati su modelli teorici di imposizione diretta possono presentare margini di incertezza, data la non univocità delle caratteristiche teoriche dei modelli di riferimento. Occorre sempre, in sostanza, una esplicitazione chiara del modello di riferimento.

A questo proposito, il disegno di legge delega per la riforma fiscale, approvato dal governo il 5 ottobre 2021 e ora all’approvazione del parlamento, offriva un importante e utile contributo. Infatti, tra i criteri che avrebbero dovuto guidare la riforma dell’imposizione sui redditi, la delega indicava “la progressiva e tendenziale evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale”. Si tratta di una scelta chiara, cui si farà riferimento nelle successive valutazioni (in particolare, nelle sezioni 3 e 5). Va però tenuto conto che, nel corso dei lavori parlamentari, il testo approvato dalla Camera dei Deputati ha fatto cadere il riferimento al modello compiutamente duale, lasciando invece in vita molte delle più importanti spese fiscali. In questo senso, la delega per la riforma fiscale, nella versione approvata dalla Camera, segna un passo indietro riguardo alla possibilità di razionalizzare le spese fiscali.

Ovviamente, non tutte le spese fiscali presenti nell’ambito dell’Irpef hanno la stessa natura. Al riguardo, si possono distinguere principalmente spese fiscali collegate ad un’appropriata definizione della capacità di contribuire al finanziamento della spesa pubblica, spese fiscali con finalità di incentivo, spese fiscali con finalità di sostegno al consumo di beni o servizi ritenuti meritori, e spese fiscali che sostituiscono o integrano interventi di spesa pubblica di carattere sociale. In altri casi, spese fiscali possono essere anche rivolte a semplificare gli adempimenti o a stimolare l’emersione di base imponibile. Infine, provvedimenti agevolativi possono dover rispondere all’esigenza di evitare duplicazioni di imposta o a garantire il rispetto di accordi internazionali. Queste ultime spese fiscali, evidentemente considerate per completezza di analisi, dovrebbero comunque essere mantenute. In alcuni casi, gli obiettivi si possono sovrapporre, e ciò rende complesso attribuire le singole spese fiscali ad una specifica categoria; tuttavia, appare possibile – in generale – identificare l’obiettivo prevalente e valutarne la rilevanza, anche nella prospettiva di decidere in merito alla convenienza e all’opportunità di un loro mantenimento o di una loro abolizione.

In particolare, alcune spese fiscali hanno come obiettivo principale quello di pervenire a una **corretta misurazione della capacità contributiva**, come nel caso di deduzioni e detrazioni che costituiscano elementi strutturali dell’Irpef (ad esempio, detrazioni per tipologia di reddito a fini di discriminazione qualitativa, o per carichi familiari per tarare il debito d’imposta in relazione alla numerosità del nucleo familiare). Si tratta, in generale, di provvedimenti di carattere permanente che non assumono un connotato di spesa fiscale, in quanto intimamente connessi al corretto funzionamento del tributo, tanto da poter affermare che il tributo stesso funzionerebbe in maniera imperfetta in

assenza di tali provvedimenti⁴². Peraltro, resta ovviamente aperto il tema della adeguatezza di queste misure, nella loro concreta attuazione, agli obiettivi generali di equità e dell'effettiva rispondenza alla diversità di capacità contributiva.

Le **spese fiscali con finalità di incentivo, come gli interventi** legati alla trasformazione tecnologica delle imprese, o legati all'abitazione, hanno in generale l'obiettivo di determinare una convenienza ad effettuare o ad anticipare alcune spese. Affinché l'anticipo sia efficace, la durata dell'incentivo dovrebbe essere temporanea. Diversamente, si avrebbe l'effetto di rendere tali incentivi strutturali, contraddicendone la natura, e privilegiando invece obiettivi permanenti di indirizzo delle risorse verso finalità specifiche, che pure dovrebbero essere periodicamente discusse. La revisione è a maggior ragione opportuna nei casi in cui esse possano produrre effetti secondari negativi (ad esempio di tipo distributivo).

Ci sono poi spese fiscali che hanno come obiettivo principale il sostegno al **consumo di beni e servizi ritenuti meritori**, cioè ad un particolare tipo di spese che lo Stato ritiene debbano essere incoraggiate. A questa categoria sono riconducibili, ad esempio, la detassazione delle prestazioni pensionistiche complementari, le detrazioni per premi per assicurazioni sulla vita e contro gli infortuni e per premi e assicurazioni sul rischio morte. Questi interventi si inseriscono nella tendenza delle politiche pubbliche a premiare chi adotta scelte "responsabili", chi si "attiva" (Mounk 2017). Alla base c'è l'idea che la razionalità del contribuente sia limitata, perché in assenza di queste agevolazioni l'importo speso sarebbe inferiore a quello ottimale. Alcune spese possono essere meritevoli di agevolazioni se si ritiene che esse producano esternalità positive o riducano esternalità negative, cioè benefici o danni che ricadono su soggetti diversi da chi le effettua. Tra queste ricadono la detraibilità delle spese per istruzione superiore e universitaria (che favorisce il miglioramento del capitale umano e il livello di cultura e istruzione dei cittadini) e la detraibilità delle spese per la frequenza degli asili nido (un servizio che favorisce la partecipazione attiva al mercato del lavoro e lo sviluppo demografico). Come nel caso precedente, finché sussiste il carattere meritorio di queste spese, le relative spese fiscali possono essere di natura permanente; in ogni caso, ciò non implica che – in ragione dell'evoluzione degli obiettivi – esse non possano essere modificate o ridiscusse attraverso una revisione periodica.

Queste spese fiscali, al pari di altre che interessano l'imposta personale sul reddito (tra cui le detrazioni per le quote di iscrizione e abbonamenti ad associazioni sportive, palestre, piscine e altre strutture e impianti per la pratica di attività sportiva diletta-
tantistica), rispondono anche all'obiettivo, più o meno esplicito, di **integrare gli interventi dal lato della spesa pubblica**. Sono spese fiscali che da un lato hanno inciso profondamente sulla struttura del tributo, piegandolo ad obiettivi non strettamente propri; dall'altro, il diffondersi di queste agevolazioni ingenera il rischio di ridurre la spesa pubblica destinata alla copertura di specifici bisogni: invece di fornire un ser-

42. A ulteriore dimostrazione della difficoltà di definire le spese fiscali, ma anche della diversa finalità che interventi di spesa e tributari possono avere, si pensi alla recente istituzione dell'Assegno unico e universale alle famiglie con figli, che ha contestualmente abolito la detrazione Irpef per figli a carico fino a 21 anni. L'abolizione integrale di questa detrazione è discutibile dal punto di vista della corretta misurazione della capacità contributiva, che risulta decurtata dalla presenza di figli a carico, anche a parità di reddito familiare. Permane, peraltro, il riconoscimento di una minore capacità contributiva attraverso la detrazione a favore del coniuge e di altri familiari a carico, che non godono di sostegni dal lato della spesa di *welfare*.

vizio, lo Stato può limitarsi a garantire una spesa fiscale a chi lo acquista sul mercato privato. Ad esempio, la detraibilità delle spese per istruzione superiore e universitaria potrebbe essere rimpiazzata da un più consistente piano di borse di studio; la detraibilità delle spese per la frequenza degli asili nido rimedia all'insufficienza di servizi pubblici; anche le detrazioni per le quote di iscrizione e abbonamenti ad associazioni sportive, palestre, piscine e altre strutture e impianti per la pratica di attività sportiva dilettantistica rimediano alla carenza di strutture sportive pubbliche. Sarebbe però irrealistico pensare – anche per problemi di bilancio – ad una fornitura generale, universale e gratuita da parte del settore pubblico. Occorrerebbe semmai riflettere sulle conseguenze redistributive di interventi basati prevalentemente sulle spese fiscali, che di fatto escludono dai benefici i soggetti che non hanno capienza in Irpef, quelli a più basso reddito imponibile. Potrebbe essere utile una suddivisione di ruoli tra la spesa pubblica e le *tax expenditures*: la prima, sottoposta alla prova dei mezzi, rimedierebbe ai problemi di incapienza delle spese fiscali e ridurrebbe il costo dei servizi privati per le famiglie meno abbienti, mentre le seconde estenderebbero il beneficio alla generalità dei contribuenti “capiienti”.⁴³

Questa proliferazione di norme agevolative è responsabile di alcune conseguenze indesiderate. In primo luogo, esse hanno contribuito alla costruzione di un sistema tributario nel quale alle modalità ordinarie di imposizione si è affiancato un sistema parallelo di eccezioni ed esenzioni, con esiti discutibili in termini di equità orizzontale e verticale delle diverse forme di prelievo, come più evidente – ad esempio – nel caso dell'Irpef; ma anche in termini di coerenza della struttura stessa del prelievo, come nel caso dell'Iva, dell'Ires e dell'Irap.

In secondo luogo, l'impiego dello strumento fiscale per raggiungere obiettivi non sempre di interesse generale, ha creato nel tempo una confusione concettuale nell'uso degli strumenti, rendendo possibile che interessi di categoria o settoriali trovassero soddisfazione nella concessione di sgravi fiscali. Con la conseguenza che, nell'attuale sistema tributario, sia ormai piuttosto complesso rintracciare razionali direzioni di politica economica o fiscale; mentre, al contrario, sono piuttosto evidenti i risultati dovuti ai compromessi che hanno condotto il prelievo a concentrarsi lungo le linee di minore resistenza politica.

In terzo luogo, le esenzioni, le agevolazioni e i regimi preferenziali rispetto alle imposte ordinarie sono percepiti (e di fatto costituiscono) «evasione legale» (Cosciani, 1952). Le disparità di trattamento a favore di specifici settori economici e categorie di contribuenti aumentano la percezione di un fisco iniquo ed ingiusto e stimolano i non beneficiati a cercare altre strade per contenere il proprio carico fiscale, a «farsi giustizia da soli» (Cosciani, ibid.). Per un'azione veramente efficace contro l'evasione è quindi prioritario ridurre l'erosione.

In quarto luogo, la proliferazione delle spese fiscali ha contribuito nel tempo ad accrescere la complessità del sistema di prelievo, in particolare dell'Irpef. Le istruzioni sulla dichiarazione dei redditi hanno ormai assunto la dimensione di un intero volume, e gran parte di esse riguarda proprio le spese fiscali. Ciò che rende un sistema im-

43. Per chi non ha problemi di incapienza, le agevolazioni fiscali possono essere preferibili alla spesa pubblica perché hanno minori costi amministrativi e di *means testing*: al contribuente è sufficiente indicare in dichiarazione dei redditi la prova della spesa, senza dover presentare (ogni anno) domanda per uno specifico aiuto economico.

sitivo complesso, in generale, non è la regola, ma l'insieme delle deviazioni che si innestano sul suo funzionamento, soprattutto quando le eccezioni si definiscono con modalità che non riflettono obiettivi coerenti con la struttura del prelievo.

In quinto luogo, alcune agevolazioni fiscali generano benefici maggiori per i contribuenti ad alto reddito, oppure sono concentrate su un numero esiguo di contribuenti, per motivazioni che potrebbero aver perduto rilevanza, e con esiti distributivi non desiderabili.

3. Prospettive di riforma: alcune indicazioni generali

Il ricordato disegno di legge delega per la riforma fiscale contiene indicazioni molto generali e in sostanza piuttosto vaghe sul tema delle spese fiscali. Dopo avere affermato che tra i principi e criteri direttivi generali della riforma dell'intero sistema fiscale vi sono – tra gli altri – la razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario, la riduzione dei costi di adempimento e dell'erosione fiscale, la delega si limita, a proposito dell'imposta sul reddito, a fissare l'obiettivo del *“riordino delle deduzioni dalla base imponibile e delle detrazioni dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche, tenendo conto della loro finalità e dei loro effetti sull'equità e sull'efficienza dell'imposta”*. Non si menziona quindi esplicitamente la riduzione del numero e del costo delle spese fiscali, limitandosi all'enunciazione, peraltro importante, del principio della riduzione dell'erosione fiscale. Del resto, in mancanza di interventi decisi in questa direzione sarebbe di fatto impossibile semplificare il sistema e ridurre l'erosione.

Indubbiamente la delega avrebbe una cogenza maggiore se individuasse anche le linee guida della revisione delle spese fiscali, traducendole in chiari principi di delega. La preparazione di questi principi dovrebbe essere accompagnata da una fase di confronto e concertazione con le parti sociali.

In realtà alcuni principi generali della delega avevano già, implicitamente, importanti ricadute sulle spese fiscali. Il riferimento è, in primo luogo, al ricordato *benchmark* teorico: il sistema *“compiutamente duale”*. Questa scelta richiederebbe infatti di ridurre al minimo le esenzioni e i trattamenti differenziati rispetto alla regola generale secondo la quale i redditi da lavoro vanno **tutti** tassati in progressiva, mentre **tutti** i redditi derivanti dall'impiego di capitale vanno tassati alla stessa aliquota proporzionale, indipendentemente dal tipo di attività, dal settore o dalla forma giuridica del percettore. Il disegno di legge delega prevede inoltre 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”*. L'applicazione coerente di questi criteri limiterebbe fortemente il numero e l'importanza delle spese fiscali. In particolare, i trattamenti tributari differenziati dovrebbero essere razionalizzati, affinché costituiscano – in ogni caso – un elemento di struttura del prelievo sui redditi e non fattori di eccezione o di esenzione.

Alla luce di questi criteri generali, alcune spese fiscali presenti nell'ordinamento attuale emergono per la loro incoerenza sistemica e per il loro peso in termini di mancato gettito. Si tratta, in particolare, dell'estensione del regime forfettario con aliquota del 15% per le partite Iva individuali con ricavi fino a 65mila euro (cosiddetta *“flat tax degli autonomi”*) e dell'esenzione dei redditi degli imprenditori agricoli dall'Irpef (che godono da tempo anche dell'esenzione da IMU e IRAP).

Entrambe violano l'equità orizzontale, consentendo forti risparmi d'imposta, o l'e-

senzione tout court, rispetto ad altre tipologie di reddito. I redditi interessati sfuggono alla progressività, violando quindi anche l'equità verticale. Entrambe violano il criterio della neutralità nella tassazione delle imprese. Contrastano anche la crescita economica (che tra l'altro è obiettivo di fondo della delega), perché disincentivano le imprese a crescere dimensionalmente o ad evolvere verso forme organizzative più complesse. Questi redditi sfuggono anche alle addizionali Irpef regionali e comunali, limitando ulteriormente la capacità contributiva ed estendendo alla finanza regionale e locale le incoerenze tra il godimento dei servizi pubblici e la partecipazione al loro finanziamento.

Nella stessa direzione dei principi ricordati in precedenza, il disegno di legge delega richiede anche di "armonizzare", sia pure con gradualità, i regimi di tassazione del risparmio. Questo principio coinvolge l'intera struttura dell'imposizione dei redditi da capitale, cui dovrebbe applicarsi un'aliquota uniforme, per garantire simmetria di trattamento indipendentemente dalla tipologia di investimento (ad esempio, immobiliare o finanziario). In questo contesto, ad esempio, la cedolare secca sui canoni di locazione abitativi risulta oggi agevolata: l'aliquota è infatti bassa rispetto agli altri redditi di capitale.

Queste sono alcune delle priorità su cui una riforma delle agevolazioni fiscali dovrebbe intervenire. La delega fiscale, se i suoi principi avessero trovato piena e coerente attuazione, avrebbe potuto e essere un'ottima occasione. La delega è però avviata ad uscire dal dibattito parlamentare con importanti modifiche. I ricordati principi generali molto probabilmente non sopravviveranno, e saranno comunque affiancati da eccezioni che li contraddicono, giungendo a un risultato complessivo privo di coerenza. Al termine di una negoziazione politica su questa o quella proposta specifica, molte delle spese fiscali più eclatanti verranno mantenute: alcune, come il regime forfettario degli autonomi, verranno estese. Con rimbalzi mediatici forti, in vista anche della campagna elettorale per le elezioni politiche che sono comunque vicine. La sintesi finale sarà probabilmente in stretta analogia con il documento delle Commissioni parlamentari presentato a luglio scorso, che proponeva non una riforma organica, ma un insieme di interventi parziali e sconsiderati, senza prevedere interventi di respiro sulle spese fiscali, anzi puntando al loro mantenimento, con la sola trasformazione di alcune di esse in spesa diretta, e in taluni casi al loro potenziamento. Peraltro, quel documento, nella parte generale introduttiva, richiama la necessità di un ripensamento organico del modello di imposizione, proponendo, appunto, il modello duale, salvo poi disattenderlo introducendo eccezioni molto estese, di conservazione dell'esistente.

Occorrerebbe invece una vera riforma delle spese fiscali, con obiettivi ambiziosi. Per giungere a una soluzione strutturale, sarebbe necessario guardare al sistema tributario in una prospettiva diversa da quella che ha caratterizzato la storia recente del fisco e ha permeato il dibattito parlamentare recente e attuale. È necessario, in altri termini, un cambio di paradigma. Il percorso di alcune delle nostre imposte più importanti ha portato, a fronte di una struttura "formale" soddisfacente, a una struttura "sostanziale" piuttosto deficitaria; e il deficit di struttura sostanziale è stato anche determinato dalla pratica di piegare il sistema tributario e le singole imposte verso obiettivi impropri, un esito di cui la proliferazione delle spese fiscali è certamente responsabile.

Per ciò che riguarda l'Irpef, tale esito è ormai evidente, tanto da poter affermare che qualsiasi proposta di revisione del tributo debba essere accompagnata da una profon-

da ristrutturazione delle spese fiscali. Ciò sia al fine di recuperare risorse per contribuire al finanziamento di riduzioni generalizzate del carico fiscale e/o di nuove esigenze di spesa pubblica, in particolare in tema di *welfare*, sia per avviare un processo di adeguamento della struttura dell'Irpef che limiti il ricorso ad eccezioni ed esenzioni che non siano connaturate, e quindi richieste, dalla struttura stessa del prelievo.

Al riguardo, un punto importante della riflessione dovrebbe coinvolgere da un lato la predisposizione di elementi di confronto tra l'efficacia delle spese fiscali e l'efficacia dei programmi di spesa pubblica già rivolti alla stessa finalità, e dall'altro la possibilità che alcune spese fiscali siano più opportunamente trasformate in spesa pubblica qualora gli obiettivi (distributivi o settoriali) siano ritenuti rilevanti. Il confronto con la spesa pubblica appare fondamentale per una razionalizzazione del sistema delle spese fiscali, anche per evitare che il sistema tributario continui ad erogare risorse con un certo grado di illusione finanziaria.

Soprattutto per quest'ultima ragione, e per quanto complessa, la revisione delle agevolazioni fiscali dovrebbe essere affrontata attraverso l'analisi di gruppi omogenei di casi, evitando soluzioni che mirino semplicemente a contenerne l'uso da parte dei contribuenti attraverso tetti complessivi all'importo fruibile, come peraltro talvolta sostenuto nel dibattito recente e già in parte previsto⁴⁴. Così facendo, infatti, si manterrebbe inalterata l'incoerenza complessiva del sistema tributario e la sua complessità, rinunciando a qualsiasi semplificazione. Soprattutto si rinunciarebbe a qualsiasi valutazione circa la meritorietà delle varie misure. Si consentirebbe, inoltre, la sopravvivenza anche di agevolazioni il cui obiettivo non rientra nelle priorità della politica fiscale, compromettendo il grado di chiarezza di una possibile riforma, probabilmente posponendola a tempo indefinito. Non saremmo certo di fronte a un cambio di paradigma. Anzi, si consoliderebbe l'esistente, mentre invece andrebbe contrastata la tentazione di perpetuare l'uso delle agevolazioni fiscali come grimaldello utile a generare sgravi fiscali permanenti, senza che a ciò corrispondano coerenti indirizzi di organizzazione del sistema tributario.

Per rispondere a questo cambio di paradigma è opportuno procedere assumendo come ideale punto di riferimento la più ampia eliminazione possibile delle spese fiscali (una sorta di *zero-base budgeting*), al netto di quelle che sono direttamente connesse alla struttura delle singole imposte, o che siano necessarie in ragione di vincoli sovranazionali (come nel caso di alcune agevolazioni nel settore dei trasporti marittimi o aerei internazionali, o l'esclusione dell'Irpef di borse di studio erogate a cittadini stranieri in virtù di accordi internazionali), o che si rendano utili per evitare costosi accertamenti e riscossioni di imposte nell'ottica della semplificazione del prelievo (come le esenzioni ed esclusioni relative ai redditi agricoli e di terreni che in ragione della loro estrema parcellizzazione sul territorio potrebbero richiedere spese di accertamento e riscossione superiori alle effettive imposte riscosse), o che evitino duplicazioni di imposta (come nel caso degli assegni al coniuge separato).

Al netto delle ricordate esclusioni, sulle rimanenti (moltissime) spese fiscali è ineludi-

44. Dal 2020, le detrazioni al 19% per oneri personali, ad eccezione di quelle relative agli interessi passivi riguardanti i mutui contratti per la prima abitazione, delle spese sanitarie, e delle liberalità a favore di partiti politici, sono riconosciute integralmente solo per redditi fino a 120 mila euro. Per redditi tra 120 mila e 240 mila euro la detrazione è parziale e si annulla successivamente.

bile riflettere se sia opportuno o meno mantenerle, valutandone il costo, la frequenza con cui vengono utilizzate, e la validità degli obiettivi perseguiti, dato che – come visto in precedenza – esse trovano giustificazione nel perseguimento di obiettivi diversi. Per ciò che riguarda i trattamenti tributari differenziati, quelli cioè che interessano tipologie specifiche di redditi o di contribuenti, essi dovrebbero essere razionalizzati in relazione al modello di base imponibile di cui l'Irpef si vorrà dotare (duale, semi-comprendivo, o onnicomprensivo), affinché essi costituiscano, in ogni caso, un elemento di struttura del prelievo sui redditi e non fattori di eccezione o di esclusione. Un processo di questo tipo, tipicamente, coinvolge l'intera struttura della imposizione dei redditi da capitale, che – se non ricondotta in progressività – dovrebbe essere caratterizzata dall'applicazione di un'aliquota uniforme per garantire simmetria indipendentemente dalla tipologia di investimento (ad esempio, immobiliare o finanziario). Per i trattamenti agevolativi o differenziati che esulino da questi canoni di valutazione, sarà invece necessario valutare l'opportunità di adottare strumenti alternativi a quello fiscale. Ciò sia perché la logica di adottare il solo strumento fiscale per soddisfare esigenze di qualsiasi natura mostra significativi limiti; e sia perché l'adozione di strumenti *ad hoc* dal lato della spesa pubblica consentirebbe una maggiore trasparenza sia del prelievo sia dell'uso che di esso se ne fa.

Questo cambio di paradigma si rende tanto più opportuno quanto più si consideri che nell'attuale fase storica i sistemi tributari faticano a ricondurre a tassazione molte modalità di produzione di reddito e ricchezza. Ciò vale per i redditi da capitale, per i redditi delle imprese multinazionali, per i redditi che derivano dall'espansione delle grandi imprese digitali senza localizzazioni fisiche che non siano quelle legali, per i patrimoni che possono assumere forme di detenzione spesso non raggiungibili dal fisco. Se da un lato, la difficoltà di ricondurre a tassazione questi redditi è essa stessa fonte di emulazione da parte di coloro che non possono fare altrimenti che erodere o evadere le imposte nazionali, dall'altro appare quanto mai opportuno che i sistemi tributari si pongano con decisione sulla strada di limitare fortemente il numero di eccezioni e deroghe ai regimi normali di imposizione. Tale percorso inizia con la rimozione delle agevolazioni fiscali, e dovrebbe far parte di un più generale progetto di riavvicinamento tra necessità del prelievo e benefici della spesa pubblica, qualora si consideri che l'erosione del tributo non si ferma al solo tributo, ma si estende ad una più preoccupante erosione nella fornitura di beni e servizi pubblici.

Si dovrà anche ragionare, nella prospettiva di un riordino, sulla coerenza dell'uso di deduzioni o detrazioni per specifici provvedimenti agevolativi, essendo diverso il risparmio di imposta che i due strumenti possono generare, un elemento che richiede quindi motivazioni tecniche connesse agli obiettivi dell'agevolazione stessa. Ma anche nell'ambito di ciascuno specifico strumento, sarà opportuno valutare in che misura esso debba essere utilizzato; non è infrequente, ad esempio, che allo stato attuale l'uso delle detrazioni avvenga con misure diverse, talvolta in somma fissa, talvolta con percentuali differenziate. Ciò anche in ragione del fatto che la generosità relativa dell'uno o dell'altro strumento dipende proprio dalla misura relativa degli stessi.

C'è infine un punto di riflessione generale che coinvolge i rapporti tra progressività dell'Irpef, uso delle spese fiscali e accesso ai programmi di spesa pubblica. Al riguardo, è necessario tenere conto del fatto che il beneficio delle agevolazioni fiscali, per la parte di contribuenti che può fruirne, ha come contropartita il fatto che un'altra parte

di contribuenti dovrà sostenerne il costo. Generalmente, i sistemi tributari funzionano in modo soddisfacente finché i programmi di imposizione e di spesa fiscale generano benefici diffusi e costi diffusi; al contrario, nella misura in cui i sistemi tendono a benefici concentrati (su una parte) e costi concentrati (su un'altra), è inevitabile che nel lungo periodo si manifestino significativi problemi di consenso sociale, soprattutto nella misura in cui i prelievi sono organizzati su base progressiva. A ciò si aggiunga che, nel caso dell'Irpef, a fronte della progressività del sistema tributario – che di per sé garantisce che per uno stesso servizio pubblico ci siano 'prezzi differenziali' in relazione al livello di reddito dei contribuenti – i sistemi di *welfare* sono invece organizzati generalmente con la prova dei mezzi, che tendono ad escludere i contribuenti con redditi medio-alti. C'è quindi un problema di carico fiscale molto concentrato su contribuenti che non possono godere dei benefici della spesa, questione che dovrebbe trovare soluzione nell'uso più limitato della prova dei mezzi a favore di servizi pubblici universali, sia dal lato finanziario (gratuito o quasi gratuito) sia dal lato della disponibilità, cioè senza razionamento causato da lunghe liste di attesa nell'accesso. Non è infine da trascurare il fatto che nell'attuale assetto le spese fiscali che comportano la non imponibilità di alcune categorie di reddito causano una riduzione dell'ISEE, favorendo l'accesso a prestazioni di *welfare* basate sulla prova dei mezzi.

In conclusione, dalla discussione precedente possiamo trarre alcuni criteri generali che dovrebbero guidare il tentativo di riforma del sistema delle spese fiscali:

- coerenza con criteri costituzionali (solidarietà, capacità contributiva, uguaglianza, ecc.);
- coerenza con iniziative di riforma complessiva del sistema tributario;
- coerenza con la legislazione UE o con misure raccomandate dalla UE;
- necessità di evitare doppie imposizioni;
- valutazione dei pro e contro in base alla "meritorietà" o "dannosità" degli effetti;
- razionalizzazione dei criteri e delle forme tecniche di erogazione;
- valutazione dell'opportunità di sostituire alcune spese fiscali con provvedimenti di spesa.

A conclusione di questa sezione, sono necessarie alcune considerazioni. Come ricordato, si è qui assunto come ideale punto di riferimento la più ampia eliminazione possibile delle spese fiscali (lo *zero-base budgeting*) e ci si è basati sui criteri ispiratori del disegno di legge delega di riforma fiscale. In particolare, si è assunta l'ipotesi dell'attuazione di un sistema compiutamente duale, riguardo alla imposizione dei redditi, e si è conseguentemente ragionato in termini di uniformità di trattamento tra le diverse forme di redditi da lavoro, da un lato, e di redditi da capitale, dall'altro. Si è anche assunto il criterio dell'uniformità di trattamento fiscale tra le imprese, per evitare discriminazioni nella scelta delle forme organizzative o giuridiche. Si è anche ragionato in termini di completezza e "comprensività" del sistema tributario: cioè, si è assunto che tutti i redditi da lavoro debbano subire l'imposizione progressiva, così come tutti i redditi da capitale dovrebbero essere soggetti ad aliquota proporzionale, tendenzialmente uniforme. Il tutto ispirato, sullo sfondo, dai principi costituzionali della solidarietà, dell'uguaglianza, della capacità contributiva.

E' evidente che se la legge delega viene, come è assai realistico pensare, approvata con il sostanziale abbandono dei ricordati criteri e sancendo la permanenza, o perfino l'estensione, dei regimi agevolativi vigenti, le considerazioni svolte in questo lavoro

assumono la valenza di indicazioni a futura memoria. In altre parole, pur ribadendo la loro validità, in linea di principio, e anche la loro urgenza, nella misura in cui si ritenga urgente attuare una vera, sistematica riforma del nostro sistema tributario, va tenuto presente che le indicazioni qui esposte hanno un senso se inquadrate in una riforma organica, e quindi se considerate nel loro complesso. Indicazioni specifiche in merito a questa o quella spesa fiscale non possono essere estrapolate al di fuori del contesto generale. O si attua una revisione organica delle spese fiscali, avendo a riferimento un modello riformato di tassazione, o si perpetua il sistema attuale. Interventi singoli, fuori da un contesto di riforma, non farebbero che perpetuare, anzi peggiorare, le attuali discriminazioni, iniquità ed inefficienze, confermando la logica di “vincitori” e “vinti” che mina la crescita economica e la coesione sociale.

4. Modalità procedurali per la revisione delle spese fiscali

Riguardo alle modalità procedurali con cui affrontare la revisione delle spese fiscali, appare utile distinguere tra un intervento *una-tantum* di “soltimento”, collegato alla riforma fiscale, e modifiche a regime nelle procedure, finalizzate a contrastare la tendenza al mantenimento perpetuo delle agevolazioni, una volta introdotte, e ad ostacolare l'introduzione di nuove.

Con riferimento all'intervento *una tantum* sarebbe stato razionale, una volta individuate le scelte di fondo della riforma fiscale e i criteri e principi su cui costruire la legge delega, individuare anche le linee guida della revisione delle spese fiscali, e tradurle in chiari principi di delega. La preparazione di questi principi avrebbe dovuto essere accompagnata da una fase di confronto e concertazione con le parti sociali.

Per ciò che riguarda le modifiche a regime nelle procedure, si potrebbero prevedere termini specifici con riferimento sia alla vigenza delle agevolazioni fiscali, sia ai tempi di analisi e riesame delle stesse. Sul primo punto, si potrebbe introdurre, ove non già prevista e comunque in maniera uniforme, una clausola di decadenza (*sunset clause*) per la quale dopo un certo numero di anni, se non riconfermata, l'agevolazione fiscale decade. Riguardo al secondo punto, si potrebbe obbligare a un riesame e a una discussione di merito sull'abolizione, conservazione o modifica di spese fiscali introdotte da un certo numero di anni (ad esempio, cinque anni). Regole di questo tipo avrebbero il vantaggio di impegnare il parlamento a ridiscutere, e se del caso confermare esplicitamente, la disposizione agevolativa, evitando che essa proceda per inerzia. Si porrebbe così un freno al processo di dilatazione dell'erosione fiscale, che sembra inarrestabile e in accelerazione.

Sempre sul secondo punto, le procedure di bilancio potrebbero essere modificate e prevedere, come prima fase, la decisione sulle agevolazioni fiscali da mantenere o da abolire, motivata anche sulla base di una valutazione della loro efficacia. Si potrebbe poi esplicitamente prevedere che nel prosieguo della sessione di bilancio ulteriori spese fiscali possano essere introdotte soltanto nei limiti in cui agevolazioni fiscali vigenti siano state eliminate⁴⁵. Sarebbe propedeutico a queste modifiche procedurali che il rapporto annuale sulle spese fiscali fosse redatto e consegnato dalla Commissione ministeriale prima dell'inizio della sessione di bilancio, piuttosto che in allegato

45. La regola potrebbe essere derogata nel caso di eventuali esigenze impreviste su cui è necessario e urgente intervenire.

allo stato di previsione dell'entrata. Così come sarebbe anche fondamentale che fosse data finalmente attuazione alla norma (D.lgs. 160/2015, art. 1, comma 4) che dispone che il rapporto annuale della Commissione analizzi *“gli effetti micro-economici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale”*, per le spese fiscali in vigore da almeno cinque anni. Sarebbe altresì fondamentale che il rapporto programmatico presentato dal governo al parlamento nella Nota di aggiornamento al DEF indicasse, come prevede il D.lgs 160/2015, art. 1, c.1, *“gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica.”* Finora questa disposizione è stata interpretata in modo molto lasco, concretandosi in impegni generici, che non si sono tradotti in azioni puntuali ed efficaci di revisione della materia.

5. Un esame più dettagliato delle spese fiscali

In questa sezione si esaminano più in dettaglio le spese fiscali che riguardano l'Irpef, considerate dalla Commissione che annualmente le censisce. Il riferimento è al Rapporto 2020.⁴⁶ Non vengono quindi considerate le spese fiscali introdotte successivamente alla presentazione del Rapporto, ad esempio con le leggi di bilancio 2021 e 2022 e con provvedimenti successivi (se ne fornisce tuttavia un elenco nell'Allegato 2, predisposto dalla segreteria del CNEL). Sono ricomprese anche le spese fiscali relative alle imposte sostitutive dell'Irpef, i crediti d'imposta e le altre misure relative al reddito d'impresa. Non sono state invece considerate le misure introdotte a livello regionale e locale (ad esempio, le soglie di esenzione dell'Irpef autonomamente decise a livello locale per le addizionali Irpef).

Le spese sono raggruppate in 19 categorie omogenee (*cluster*), in funzione delle loro caratteristiche e degli obiettivi che perseguono, in modo da facilitare un ragionamento più organico sulla loro eventuale revisione. Tali raggruppamenti non sono sempre semplici e immediati, date le molteplici finalità che spesso, come si è detto, le spese fiscali perseguono.⁴⁷

Di seguito, si elencano i cluster individuati, con l'avvertenza che per tre di questi non si procede ad una specifica analisi. Dato il carattere eccezionale delle misure in essi raggruppati, non si analizzano il Cluster 11 *“Misure emergenza Covid”*, che raggruppa misure introdotte per far fronte alla emergenza della pandemia, e il Cluster 18 *“Sisma e calamità naturali”*, le cui misure hanno lo scopo specifico di introdurre agevolazioni fiscali per far fronte alle situazioni emergenziali dovute a calamità naturali, come appunto quelle a seguito di sisma. Tutte queste misure per la loro specifica finalità sono di natura straordinaria e hanno carattere temporaneo. Infine, non si analizza il Cluster 2 *“SAF”*, in quanto essendo sussidi ambientalmente favorevoli non si è ritenuta necessaria una loro disamina critica.

46. Si veda <https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2021/Rapporto-spesse-fiscali-nov-2020.pdf>

47. Conseguentemente, alcune misure potrebbero essere anche inquadrate in altri cluster. Simmetricamente, le misure presenti in uno specifico cluster potrebbero non essere esaustive. Ad esempio, le misure incluse nel cluster *“Sport”* non includono: il cosiddetto *“sport bonus”*; le detrazioni per erogazioni liberali a favore delle società ed associazioni sportive dilettantistiche (entrambe inserite nel cluster *“Erogazioni liberali”*); alcune agevolazioni ai redditi degli atleti (incluse nel cluster *“Redditi di lavoro dipendente e assimilati”*); le agevolazioni al rientro in Italia degli sportivi professionisti (incluse nel cluster *“Rientro dei cervelli, Ricerca e Sviluppo”*).

Cluster delle spese fiscali collegate all'Irpef

Cluster 1 – Agricoltura e Pesca

A partire dall'anno 2017 **sono stati esentati da Irpef i redditi dominicali e agrari degli imprenditori agricoli professionali** (misura 26). L'esenzione, inizialmente giustificata come misura di sostegno temporaneo a fronte di un momento di crisi congiunturale del settore, è stata poi di anno in anno prorogata, fino al 2022, con l'ultima legge di bilancio. L'andamento della produzione negli anni in esame non risulta peraltro particolarmente negativa, non peggiore rispetto ad altri settori dell'economia, e comunque non giustifica l'esenzione per l'intero comparto.

Si tratta di una violazione grave dei principi di capacità contributiva e di uguaglianza: il reddito d'impresa degli imprenditori agricoli, eccetto le altre attività eccedenti le potenzialità del terreno, è completamente esente da Irpef; il che comporta anche l'esenzione dalle addizionali regionale e comunale. Va ricordato, tra l'altro, che questa esenzione è stata preceduta dall'esenzione dei terreni dall'IMU e dall'esenzione dall'IRAP. L'attuale regime impositivo di questa categoria di imprenditori suscita dubbi anche riguardo all'obbligo costituzionale di solidarietà: infatti, a fronte della piena fruizione dei beni pubblici indivisibili (difesa, sicurezza, giustizia, viabilità) e dei servizi pubblici universali nazionali e locali (sanità, istruzione, assistenza) non contribuisce alla fiscalità generale che li finanzia, neanche locale (se non in altre vesti: consumatori, risparmiatori, ecc.). Queste esenzioni vanno riviste, in particolare quella dall'Irpef non va rinnovata.

A ciò si aggiunga che possono **optare per la determinazione catastale dei redditi** anche le società di persone, le Srl e le cooperative agricole (misura 18). La disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola è estesa ai familiari coadiuvanti, appartenenti al medesimo nucleo familiare, iscritti alla gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti (misura 28).

Anche se l'esenzione Irpef non venisse rinnovata (ma, come ricordato, non è finora accaduto, neppure con la legge di bilancio 2022) resterebbe il fatto che questi redditi, determinati in base ad estimi catastali obsoleti, sono molto sottostimati rispetto ai redditi effettivi. Va rilevato che le Spa operanti in agricoltura determinano l'imponibile Ires come reddito d'impresa effettivo, in base a costi e ricavi di bilancio e riprese fiscali, come tutte le società di capitali operanti nel resto dell'economia. Le Srl e le cooperative, soggetti giuridici che negli altri settori di attività economica sono tassati anch'essi sulla base del reddito effettivo, in agricoltura possono optare per la tassazione catastale, con un forte risparmio fiscale (oggi l'esenzione). Esiste quindi un forte incentivo fiscale in agricoltura ad assumere la veste giuridica di imprenditore individuale, società di persone, Srl o cooperative. Ma soprattutto va rilevato che, anche se venisse superata l'esenzione "temporanea" dei redditi agrari, in assenza di una riforma degli estimi catastali il regime di tassazione dei redditi prodotti nel settore agricolo sarebbe comunque fortemente agevolato rispetto ai redditi d'impresa prodotti nel resto dell'economia.

I redditi dominicale e agrario vengono azzerati in caso di perdita del prodotto almeno per il 30% in conseguenza di eventi naturali (misure 2 e 3). Le misure rispondono al criterio di fornire sostegno in caso di eventi naturali negativi. Hanno effetti finanziari modesti. Soprattutto, se gli eventi di tipo meteorologico (grandine, siccità, alluvione) o

biologico (attacchi di parassiti o insetti) non sono tenuti in conto nella determinazione del reddito ordinariamente ritraibile dal terreno (rendita catastale), la misura ha una sua ratio. Tiene infatti conto della circostanza che il reddito agrario non è effettivo, ma “normalizzato” catastalmente. Risponde quindi, in linea di principio, a criteri di capacità contributiva. Questa agevolazione è comunque inattiva, perché oggi, come ricordato, i redditi dominicali e agrari per gli agricoltori professionali sono esclusi dall'Irpef (misura 26).

La misura 17 prevede la possibilità per le società di persone e le Srl costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, di determinare il reddito in modo forfettario, applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25 per cento. La misura 19 ha esteso ad altre attività “connesse” all'agricoltura (incluso l'agriturismo) il **regime forfettario** di determinazione del reddito, anche per gli imprenditori individuali. Questo stesso regime è stato esteso alle attività enoturistiche (misura 120) e oleoturistiche (misura 142), che sono state equiparate all'agriturismo.

Non producono reddito i fabbricati rurali strumentali, cioè: le abitazioni delle persone addette alla coltivazione della terra, alla custodia dei fondi e del bestiame e le costruzioni destinate; al ricovero degli animali; alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte; alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli e alle attività di manipolazione e trasformazione) (misura 183). Per le altre imprese non agricole, i fabbricati strumentali non sono soggetti all'imposta fondiaria, ma contribuiscono alla produzione del reddito effettivo, tassato in Irpef o Ires. Se il reddito catastale tenesse conto del reddito riveniente anche dai fabbricati, anziché solo dai terreni, non vi sarebbe discriminazione a favore degli imprenditori agricoli. Da notare inoltre che gli immobili strumentali sono generalmente soggetti a IMU ad aliquota ordinaria, mentre a quelli rurali si applica l'aliquota ridotta dello 0,1 per cento, che i comuni possono ridurre fino all'azzeramento. Si tratta di un'ulteriore agevolazione che discrimina a favore del settore agricolo, come pure l'esenzione dall'Irap. In sostanza, pur prescindendo dalla recente esenzione dall'Irpef delle rendite catastali dei terreni, il regime di tassazione degli imprenditori agricoli si discosta fortemente dal reddito d'impresa effettivo. L'opzione per il regime catastale, fortemente sotto-stimato, concessa alle Srl e alle cooperative amplia l'area dell'erosione. Sulle attività “connesse” (che comprendono la fornitura di servizi e l'agriturismo, l'enoturismo e l'oleoturismo) è possibile applicare forfettizzazioni sui ricavi fatturati in IVA, accentuando l'incentivo a non fatturare e ampliando l'allontanamento dal reddito effettivo, senza limiti massimi di fatturato. In conclusione, l'imposizione dei redditi delle imprese agricole andrebbe ridisegnata completamente, per avvicinarla al reddito effettivo e uniformandola il più possibile a quella delle altre imprese.

Le misure riguardanti la **pesca** agevolano in particolare le imprese che esercitano la pesca costiera e in acque interne e lagunari (misura 94) e la pesca mediterranea e oltre gli stretti (misura 95), applicando le agevolazioni che spettano alle navi iscritte nel registro internazionale. Le agevolazioni riguardano il trattamento Irpef del personale imbarcato e l'imposta sui redditi dell'armatore. Le agevolazioni riguardanti il Registro internazionale sono aiuti di stato autorizzati dalla Commissione europea, volti a tutelare l'attività svolta da operatori residenti all'interno della UE rispetto alla concor-

renza internazionale. Sono peraltro auspicabili, in coerenza con gli obiettivi generali di tutela dell'ambiente, iniziative internazionali di contrasto al depauperamento ittico.

Cluster 3 – Redditi da attività finanziarie

L'evoluzione della tassazione delle attività finanziarie si è orientata verso un sistema in cui le imposte sugli interessi da forme obbligazionarie avvengono con aliquota fissa al 26%, mentre i dividendi e i redditi da capitale tendono a subire un prelievo vicino al 43%, sia per le persone fisiche che per le imprese individuali; tra le società valgono le regole del sistema di *participation exemption*.

Tuttavia una rilevante eccezione è costituita dall'**aliquota agevolata al 12,5% per i titoli di Stato**, che riguarda le persone fisiche; alla stessa aliquota sono tassati gli interessi sul risparmio postale (BPF). La presenza di questa eccezione determina una tendenza a estendere ulteriormente i trattamenti agevolati, come prova il caso degli interessi sui project bond (misura 58).

Anche maggiore è l'agevolazione, come esenzione, rivolta agli **investimenti ai fondi di venture capital (FVC) e ai PIR (piani individuali di risparmio)** (misure 57, 108, 109, nonché legge di bilancio 2017 e DL Rilancio 2020). Gli FVC investono l'85% in start up e sono disciplinati da norme europee. Mentre gli investitori in FVC si rivolgono a intermediari specializzati e sono, di regola, consapevoli degli alti rischi connessi alle start up da finanziare, la stessa cosa non può dirsi per i PIR. Anche i PIR sono caratterizzati dall'esenzione degli investimenti, che vengono effettuati su PMI o comunque imprese non quotate, e vengono gestiti da fondi comuni d'investimento. I PIR hanno avuto, al momento dell'introduzione, un buon successo, che ha portato a dirottare verso di loro non solo il flusso di risparmio ma anche una parte dello stock, visti anche i limiti molto elevati dell'investimento agevolato (30.000 euro annui per un massimo di 150.000) e l'entità del beneficio fiscale: la totale esenzione (anche dall'imposta di successione, di cui beneficiano solo i titoli di Stato e il risparmio postale). Lo scoppio della pandemia ha determinato una caduta, per il verificarsi improvviso di rischi non previsti, affrontati da risparmiatori probabilmente non preparati. Anche il recente mix di inflazione e pericolo di recessione non ha certo aiutato la raccolta. Un ulteriore rilievo critico, che viene spesso formulato, consiste nel fatto che l'agevolazione determina uno spostamento in capo all'intermediario del risparmio d'imposta, sotto forma di costi di gestione più alti.

L'uniformità di tassazione ad un'aliquota, quale quella attuale del 26%, sarebbe coerente con un sistema duale in cui tutti i redditi di capitale siano tassati con uguale aliquota.

Anche se forme analoghe ai PIR e altre forme di risparmio agevolato esistono in vari paesi europei, i costi connessi alla frammentazione nel trattamento fiscale dei rendimenti di investimenti finanziari diversi da quelli previdenziali andrebbero meglio confrontati con i benefici di cercare di incanalare il risparmio verso settori che hanno maggiori difficoltà di finanziamento. A questo riguardo, va notato che la normativa italiana, che è stata frequentemente cambiata a discapito della stabilità e della certezza, ha anche sofferto di una scarsa chiarezza circa gli obiettivi strategici: favorire il risparmio individuale a lunga scadenza e/o favorire la raccolta di capitale per le PMI. Il primo obiettivo porterebbe a confrontare il trattamento con quello di altre forme di risparmio a carattere previdenziale. Riguardo al secondo obiettivo, sarebbe anche da

considerare la possibilità di trovare altre forme per incentivare l'afflusso del risparmio verso settori come le PMI.

Per quanto riguarda invece il trattamento fiscale degli **interessi corrisposti ai soci persone fisiche delle cooperative** (misura 61) è opportuno approfondire l'analisi. Come normativa generale, il prestito alla società da parte del socio prevede diverse fattispecie: apporto al capitale sociale o mutuo, con o senza interessi; la cedolare (26%) è a titolo di acconto. La norma ha un intento antielusivo, che riguarda le Srl o Spa a ristretta base azionaria (il socio deve avere almeno il 2% del capitale sociale), per contrastare l'intento di trasformare gli utili in interessi.

L'art. 6 (D.L. 63/02) "*Progressivo adeguamento ai principi comunitari del regime tributario delle società cooperative*", stabilisce al comma 3 che la cedolare sia a titolo definitivo. Non si tratta peraltro di una spesa fiscale. I prestiti sociali sono una caratteristica propria di tutto il mondo cooperativo, che si inserisce nell'intento mutualistico proprio della natura sociale delle stesse. Il Prestito Sociale, che ha un'importanza rilevante nel caso delle grandi cooperative di consumo, è caratterizzato da centinaia di migliaia di soci, e assume forme ben lontane dall'apporto di capitale sociale. Ad esempio il prestito sociale COOP, emesso dalle sette grandi cooperative di consumo, ha caratteristiche tecniche simili ai titoli postali (libretto a risparmio, interessi che aumentano col tempo, ecc.), ben lontane da quelle di un titolo partecipativo. Siamo quindi fuori dalla tipologia del conferimento di capitale sociale a società a ristretta base azionaria.

Si può inoltre rilevare come il D.lgs. 6/2003 abbia introdotto la distinzione tra cooperative a mutualità prevalente e quelle a mutualità non prevalente. La distinzione serve a stabilire i limiti in cui gli utili destinati a riserva indivisibile sono esenti dall'Ires (in precedenza non sussistevano distinzione e limiti).

Le cooperative a mutualità non prevalente possono destinare a riserva indivisibile fino al 30% degli utili.

Le cooperative a mutualità prevalente hanno limiti diversi:

per le cooperative di consumo il limite è al 32%;

per le cooperative di produzione e lavoro il limite è a 57%;

per le cooperative agricole il limite è a 77%;

per le cooperative sociali il limite è a 97%.

Come si vede, le cooperative di consumo hanno un limite di utili esenti (e quindi una tassazione almeno al 68%) quasi uguale alle cooperative non a mutualità prevalente. In sostanza si ritiene che le centinaia di migliaia di soci siano soci di tipo particolare, che non partecipano alle scelte della cooperativa, ma siano interessati a vari tipi di agevolazioni (sconti, ecc.).

La norma, quindi, non ha natura derogatoria di una specifica fattispecie rispetto ad una regola generale, quanto piuttosto il contrario; non si tratta quindi di una spesa fiscale.

La legge 59/1992, con l'obiettivo di ampliare il finanziamento, limitato alle riserve indivisibili e al credito bancario, aveva previsto altre due forme: i soci sovventori (art. 4) e, in alcuni casi particolari, i soci di partecipazione cooperativa. In questo caso però la legge parla esplicitamente di azioni nominative trasferibili, fissando limiti alla remunerazione delle stesse. A differenza del prestito sociale, queste forme hanno avuto una applicazione molto limitata.

Cluster 4 – Reddito d'impresa

Sono qui ricomprese diverse misure riguardanti attività produttive specifiche o soggetti particolari.

Riguardo alla **navigazione**, il reddito derivante dall'utilizzo di navi iscritte nel registro internazionale concorre per solo il 20% all'imponibile Ires e Irpef (misura 73). Inoltre le imprese armatoriali beneficiano di un credito d'imposta corrispondente all'Irpef dovuta sui redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo corrisposti al personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro internazionale, da valere ai fini del versamento delle ritenute alla fonte relative a questi redditi (misura 93). Questo credito d'imposta è alternativo all'esenzione Irpef delle retribuzioni ricevute dal personale imbarcato. Queste misure sono aiuti di stato autorizzati dalla Commissione europea, volti a tutelare le attività svolte da operatori basati all'interno della UE rispetto alla concorrenza internazionale.

Alcuni crediti d'imposta sono stati concessi per **favorire la transizione tecnologica** di particolari settori: per l'acquisto di software da parte delle farmacie (misura 97); per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI (misura 119); per le transazioni effettuate con strumenti di pagamento elettronico da parte di impianti di distribuzione di carburante (misura 582); per l'istallazione di misuratori di cassa abilitanti alla trasmissione informatizzata dei corrispettivi all'Agenzia delle entrate (misura 583); per pagamenti elettronici su cessioni effettuate dal 1 luglio 2020. Sono misure a regime, tranne la 119 e la 583 che hanno durata temporanea. Dovrebbero invece avere tutte carattere transitorio, e cessare una volta completato il processo di transizione.

Cluster 5 – Immobili: Fabbricati e Terreni

La misura 171 prevede la deduzione della **rendita catastale dell'abitazione principale** e delle relative pertinenze. In questo modo il reddito figurativo dell'abitazione principale, che era tassato in Irpef fino al 1991, è oggi esente. Tuttavia, entra a determinare il reddito imponibile complessivo, che rileva ai fini dell'Isee. L'esenzione Irpef dell'abitazione principale si accompagna oggi all'esenzione da IMU. Una delle due andrebbe soppressa.

La misura 174 consente la detrazione per **interessi passivi su mutui ipotecari per l'acquisto o la costruzione dell'abitazione principale**. L'agevolazione aveva una sua ratio quando la rendita catastale dell'abitazione principale era tassata in Irpef. Oggi, in presenza anche dell'esenzione IMU e delle ulteriori agevolazioni sui trasferimenti, sia onerosi che per successioni e donazioni, si traduce in un sussidio netto al possesso dell'abitazione principale.

In effetti il cumulo di esenzioni e sussidi a favore dell'abitazione principale (cosiddetta "prima casa") è veramente eccessivo e costituisce un *unicum* a livello internazionale. Ma verrà probabilmente rafforzato nei prossimi anni se avranno seguito le iniziative previste dal PNRR per favorire l'acquisizione di "prime case" da parte dei giovani.

La detrazione su compensi fino a 1.000 euro pagati agli **intermediari per l'acquisto dell'abitazione principale** (misura 177) intendeva instaurare il conflitto di interessi per far emergere imponibile da parte degli intermediari. Non ha avuto gli effetti sperati.

La misura 178 stabilisce, in capo al conduttore, la detrazione dei **canoni di locazione per l'abitazione principale**. Intende ripristinare condizioni di equità rispetto all'e-

senzione dell'abitazione principale occupata dal proprietario. Tende a farlo in modo parziale. Se si ripristinasse la tassazione dell'abitazione principale occupata dal proprietario, questa misura perderebbe la sua ratio. Sarebbe comunque possibile sostituire questa misura, spesso affetta da incapacienza, con misure di *welfare* di sostegno alle famiglie meno abbienti.

La misura **585** dispone la detrazione dei canoni e del costo di riscatto per contratti di **locazione finanziaria relativi ad abitazione principale, stipulati da giovani** di età non superiore a 35 anni con reddito complessivo non superiore a 55.000 euro. L'agevolazione, che è volta ad agevolare il leasing dell'abitazione principale, soprattutto per giovani, fa da complemento all'agevolazione in capo al conduttore per l'affitto dell'abitazione principale (misura **178**) e alla deducibilità degli interessi su mutuo per l'acquisto (misura **174**). Valgono i commenti lì riportati.

La misura **173** stabilisce che il canone di locazione, qualora superiore alle tariffe d'estimo catastali, è ridotto del 5 % a titolo di **deduzione forfettaria** dei costi. La misura è coerente con il principio del reddito effettivo, e quindi risponde alla capacità contributiva. La deduzione forfettaria è una misura di semplificazione rispetto alla deduzione analitica dei costi. Semmai l'importo appare piuttosto contenuto. Nell'eventualità che le cedolari secche sulle locazioni di immobili vengano abolite e i relativi redditi vengano ricondotti a tassazione onnicomprensiva in Irpef, occorrerebbe valutare l'adequatezza della deduzione forfettaria dei costi, ed eventualmente aumentarne la misura.

La misura **195** ha istituito la **cedolare secca sulle locazioni di abitazioni**, successivamente estesa a quelle brevi (misura **198**), agli affitti di negozi e botteghe (misura **199**), con aliquota del 21 per cento, ridotta al 10 per cento nel caso di locazione di abitazioni a canone concordato (nei comuni ad alta tensione abitativa). L'aliquota del 10% si applica anche in comuni colpiti da calamità naturali (misure **196** e **197**). Queste misure sono una delle più importanti forme di erosione dell'Irpef. Giustificate come fattore di emersione di imponibili evasi, l'esame dell'evoluzione storica ha evidenziato che la crescita dei contratti di locazione registrati non ha subito un'accelerazione dopo l'introduzione della cedolare secca, ha semmai seguito il trend di lungo periodo. Contemporaneamente, il calo dell'imposta sui contratti già registrati ha prodotto una cospicua perdita di gettito: circa 2,5 miliardi di euro. La cedolare secca va rivista. Occorre una riforma complessiva del regime degli affitti, sciogliendo il nodo tra imposta duale o ritorno alla progressività. In ogni caso, se anche prevalesse la soluzione duale, l'aliquota del 10 % appare eccessivamente bassa; anche quella del 21% è bassa, inferiore a quella sui redditi finanziari (26 %) e alla prima aliquota Irpef (23%). Resta fermo che alcune situazioni specifiche ritenute "meritevoli" potrebbero essere affrontate con misure dirette di spesa, cioè con provvedimenti di *welfare*.

Alle plusvalenze realizzate all'atto del **conferimento di immobili in SIIQ, SIINQ e Fondi di investimento immobiliari** si applica un'imposta sostitutiva del 20% (misura **67**). Agli utili relativi alla **locazione di immobili ad uso abitativo** erogati da SIIQ e SIINQ si applica una ritenuta del 15%, d'acconto per imprenditori e società, definitiva per gli altri soggetti (misura **69**). Si tratta di agevolazioni a favore di soggetti particolari attivi nella gestione immobiliare (la misura **16** ha solo 6 fruitori, con importo pro-capite di 1,07 milioni di euro).

Le **plusvalenze sugli immobili** (misura **182**) ceduti prima di cinque anni dal precedente acquisto subiscono imposizione sostitutiva con aliquota pari a quella prevalente

sui redditi di natura finanziaria (26%). Questo regime di imposizione sarebbe quindi coerente con il modello duale di imposta sui redditi. Se la cessione avviene dopo cinque anni dall'acquisto la plusvalenza è esente. Questa esenzione non è censita come spesa fiscale nel rapporto della Commissione, ma non è coerente né con il modello duale, né ovviamente con il modello onnicomprensivo. Merita quindi una riflessione. Il regime fiscale delle plusvalenze sugli immobili dovrebbe comunque essere coordinato con le imposte sui trasferimenti di ricchezza a titolo oneroso (registro, ipotecarie e catastali) e a titolo di successione o donazione.

Un gruppo di agevolazioni (misure **172, 184-194, 211 e 212**) riguarda le **ristrutturazioni edilizie**. Hanno da sempre l'obiettivo di spingere l'emersione delle attività connesse all'edilizia, obiettivo che risultano aver conseguito. Hanno una valenza a regime con aliquota del 36%. Hanno avuto maggiorazioni temporanee, ma prorogate negli ultimi anni, al 50%, 65%, 90 % da ultimo perfino al 110%, in parte per motivi congiunturali, ma soprattutto per stimolare la domanda di prodotti specifici (per riscaldamento, condizionamento, risparmio energetico, bonus facciate). La motivazione di spingere finalità ambientali (riqualificazione energetica degli edifici e interventi anti-sismici) è stata esaltata con l'ultimo intervento, quello del 110%. Ma negli ultimi anni sono stati incentivati anche l'acquisto di mobili, di grandi elettrodomestici, la sistemazione del verde, da ultimo il ricambio della rubinetteria. Queste agevolazioni hanno ovviamente effetti distributivi regressivi, perché la proprietà edilizia è concentrata sui contribuenti a più elevato reddito. Ma questo è inevitabile, se si ritiene necessario agevolare finalità ambientali, di risparmio energetico e sicurezza sismica. Fermo restando il tema dell'emersione dell'imponibile, il tema ambientale andrebbe perseguito in modo più puntuale, verificando se gli interventi agevolati hanno una vera valenza ecologica. Occorrerebbe comunque, dopo un certo periodo di applicazione, verificare la validità degli obiettivi, rivedere la tipologia dei regimi e l'entità degli incentivi, quanto meno per valutare se ridimensionarla.

La misura **272** dispone la detrazione per **canoni di locazione stipulati da studenti universitari**. Questa misura è di complemento, dal lato del conduttore, alle misure a favore del proprietario, cui si rimanda per commento.

La detrazione per le spese di **manutenzione, protezione e restauro delle case soggette a vincolo** (misura **180**) risponde al principio di capacità contributiva, in presenza di vincoli particolari che rendono particolarmente oneroso l'intervento. È volta a tutelare il patrimonio urbanistico, artistico e storico.

La deduzione di **canoni, livelli, censi, ed altri oneri** (misura **181**) che gravano sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, risponde al principio della capacità contributiva, in quanto consente di dedurre costi obbligatori. L'esenzione dall'IRPEF in presenza solo di **redditi fondiari di importo non superiore a 500 euro** (misura **297**) ha la finalità di semplificare il sistema, per i contribuenti come per l'Amministrazione, in quanto evita la redazione, presentazione e verifica di milioni di dichiarazioni dei redditi di importo trascurabile. Anche l'**esenzione dei redditi di terreni fino a euro 185,92 per soggetti titolari di redditi di pensione fino a 7.500 euro** (misura **298**) ha la finalità di semplificare il sistema, per i contribuenti come per l'Amministrazione. Occorrerebbe semmai rivedere i limiti, per verificare se sono effettivamente oggi coerenti con l'obiettivo della semplificazione.

I redditi dei **fabbricati inagibili**, in quanto distrutti da eventi sismici od oggetto di

ordinanze sindacali di sgombero (inclusi quelli riguardanti il ponte Morandi di Genova), non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'Irpef e dell'Ires, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati medesimi (misure 453, 459 e 462). Le norme rispondono a criteri di capacità contributiva.

Cluster 6 – Lavoro autonomo

La detrazione sui redditi da lavoro autonomo non è considerata una spesa fiscale perché ha la funzione di generare il minimo esente e di modulare la progressività dell'imposta. È inferiore a quella da lavoro dipendente perché il reddito da lavoro autonomo è dichiarato al netto delle spese di produzione.

Le agevolazioni riferibili al lavoro autonomo sono dominate dalla nuova "flat tax" al 15% fino a ricavi di 65mila euro (misura 520, perdita di gettito stimata 1.45 miliardi all'anno), estensione del precedente regime a favore dei contribuenti "minimi". Il limite di 65mila euro appare eccessivo perché riconduce a questo regime una quota estremamente elevata del totale dei lavoratori indipendenti e quindi tradisce l'intento originario di fungere da agevolazione solo per la parte marginale e più fragile di questo insieme. Gli altri regimi agevolativi rispondono ad esigenze particolari e non sono molto costosi.

Cluster 7 – Incentivi agli investimenti

Le misure 82 - 85 sono temporanee, collegate all'emergenza Covid. Intendono incoraggiare l'investimento nel **capitale di rischio delle start-up e delle PMI innovative**, nel rispetto delle regole unionali del de-minimis. L'incentivo è concesso al sottoscrittore. Forse sarebbe più efficace potenziare l'incentivo in capo alla società, rafforzando l'ACE, che è una norma a regime.

La misura 98 intende favorire la realizzazione di **nuove infrastrutture**, previste in piani o programmi approvati da amministrazioni pubbliche e di elevato importo (superiore a 50 milioni di euro), mediante contratti di partenariato pubblico-privato, per i quali non sono previsti contributi pubblici a fondo perduto ed è accertata la non sostenibilità del piano economico-finanziario. Al titolare del contratto di partenariato pubblico-privato è riconosciuto un credito di imposta (a valere sull'IRES e sull'IRAP generate in relazione alla costruzione e gestione dell'opera) nella misura necessaria al raggiungimento dell'equilibrio del piano economico-finanziario e comunque entro il limite massimo del 50 per cento del costo dell'investimento. La misura in sostanza converte il contributo a fondo perduto con crediti d'imposta a valere sulle future imposte che saranno generate dal progetto. In questo senso rende il privato partecipe del rischio di non sostenibilità economico-finanziaria. Ma appare complessa e di incerta efficacia (non è infatti certo che il progetto generi utili sufficienti). Potrebbe essere sostituita da maggiori contributi a fondo perduto se l'opera è ritenuta meritevole e rientra nelle iniziative previste dal PNRR.

La misura 99 intende favorire la realizzazione di **nuove infrastrutture autostradali** con il sistema della finanza di progetto, consentendo la fruizione del contributo pubblico a fondo perduto mediante compensazione con i versamenti di imposte dirette, Irap e Iva. Può essere valutata la soppressione, anche considerando che gli investimenti in autostrade non rientrano tra quelli ammessi alla fruizione dei fondi del PNRR perché ritenuti non coerenti con la crescita sostenibile prevista dal NGEU.

Il super-ammortamento e l'iper-ammortamento sono stati introdotti ed estesi con le misure 103, 104 e 129. Il **super-ammortamento** consente la deduzione di un multiplo del costo di acquisto del bene strumentale. È nato con la legge di stabilità per il 2016, con intento squisitamente congiunturale, cioè di stimolare gli investimenti e, tramite i loro effetti moltiplicativi, trainare la crescita economica. Le successive reiterate proroghe hanno contraddetto la natura anticongiunturale della misura. La sua efficacia è quanto meno dubbia: l'orizzonte di applicazione della norma iniziale, e delle successive proroghe, è molto limitato, tale da non indurre significativi mutamenti dei piani d'investimento delle imprese. È presumibile che la gran parte degli investimenti agevolati fosse già stata decisa: l'incentivo si sarebbe quindi risolto in un *windfall gain*. Sarebbe stato più efficace e razionale prevedere fin dall'inizio una durata più lunga della norma, anziché ricorrere a successive proroghe, ex-ante incerte, laddove le decisioni di investimento richiedono invece certezza. Anche supponendo che la misura possa incoraggiare investimenti non già programmati, si tratterebbe di un anticipo, cui seguirebbe poi un rallentamento degli investimenti, dato che nel medio periodo lo stock di capitale desiderato dall'impresa è grosso modo stabile. D'altro canto, la reiterazione all'infinito della manovra si tradurrebbe in un sussidio netto strutturale all'acquisto di beni strumentali, difficilmente giustificabile.

L'**iper-ammortamento** è stato inizialmente disposto per il 2017, con l'intento di favorire la trasformazione strutturale del sistema produttivo, in particolare industriale, verso il modello 4.0, basato sull'utilizzo integrato delle tecnologie digitali. È esteso agli esercenti arti e professioni. Si è rivelato efficace rispetto all'obiettivo. Sarebbe però logico, una volta accertato che il sistema produttivo esistente abbia completata la transizione al modello 4.0, che la misura cessi di avere effetto e venga soppressa, eventualmente liberando risorse ulteriori, rispetto a quanto già previsto, per altri obiettivi, coerenti con le finalità ESG e dell'economia circolare.

I crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi ubicati in zone del Mezzogiorno (misura 455), in regioni colpite da eventi sismici (misura 456), in zone economiche speciali (misura 457) e in zone logistiche semplificate (misura 464) e le agevolazioni per le zone franche urbane (misura 451) intendono favorire lo sviluppo di attività produttive in quelle specifiche zone. Data la loro valenza territoriale, queste misure sono regolate dalle norme europee sugli aiuti di stato (oggi temporaneamente sospese di fronte all'emergenza pandemica). Dovrebbero comunque avere valenza temporanea, collegata al raggiungimento degli obiettivi.

Cluster 8 – Redditi di lavoro dipendente e assimilati

Come noto, i redditi da lavoro dipendente e quelli assimilati ad essi (in particolare le pensioni) costituiscono la quota di gran lunga più rilevante del reddito complessivo soggetto ad Irpef. Esistono tuttavia numerosi trattamenti agevolativi particolari riservati a specifiche forme di reddito di lavoro dipendente che in determinati casi assumono una grande rilevanza quantitativa e che rendono complesso e distorsivo il quadro delle spese fiscali, oltre a fornire margini per comportamenti elusivi.

Non consideriamo in questa sede la detrazione da lavoro dipendente, che non viene in generale intesa come una spesa fiscale. È infatti un elemento costitutivo fondamentale dell'imposta, dal momento che svolge alcune funzioni essenziali. Definisce un livello di reddito minimo esente da imposta, funge da compensazione forfetaria per le spese

di produzione del reddito, essendo quello dichiarato da lavoro dipendente al lordo di esse, e contribuisce a disegnare la curva dell'aliquota media dell'imposta. Ha anche effetti sull'aliquota marginale, essendo decrescente rispetto al reddito complessivo, ma ne determina un incremento non particolarmente elevato.

Tra le voci di questo cluster, le principali in ordine di riduzione stimata di gettito sono le seguenti:

- Nuovo bonus di 100 euro al mese per dipendenti con reddito complessivo fino a 28000 euro e ulteriore detrazione (misure **384** e **385**, costo 13.6 miliardi).
- Esenzione dalla base imponibile Irpef di una somma a titolo di buoni pasto (misura **395**, costo 626 milioni).
- alcune esenzioni relative al trattamento di fine rapporto (misure **423**, **424**, **425**, costo 595 milioni).
- detassazione premi di produttività (misura **387**, costo 580 milioni).
- Esclusioni o riduzioni di imposta sui redditi dei lavoratori frontalieri (misure **390**, **391** e **392**, costo **382** milioni).
- esenzione delle borse di studio universitarie (Misura **271**, costo 315 milioni).

Si tratta quindi di voci eterogenee, anche per quanto riguarda la possibilità di intervenire su di esse. Nel caso del bonus sui redditi da lavoro dipendente introdotto nel 2014, ad esempio, esso provocava, nella sua versione iniziale, rilevanti effetti distorsivi sul profilo dell'aliquota marginale effettiva. La sua revisione è stata operata in due tappe: la prima nel 2020, ampliando l'area di applicazione del bonus e introducendo un'ulteriore detrazione fino a 40mila euro; la seconda nel 2022, con interventi sia sulla detrazione che sul numero e sui limiti degli scaglioni, e con un costo aggiuntivo in termini di mancato gettito (rispetto ai 13.6 miliardi indicati sopra) di circa 6.5 miliardi nel 2022, di poco superiore negli anni successivi. Dopo queste due tappe di riforma, l'andamento dell'aliquota marginale effettiva risulta più regolare e privo di quei picchi molto elevati che avevano caratterizzato il periodo 2014-2021 (tra 2014 e 2019 l'aliquota marginale effettiva massima sfiorava l'80% per redditi tra 24mila e 26mila euro, tra 2020 e 2021 essa raggiungeva comunque il 60.8%, mentre ora è quasi sempre crescente e non supera il 43.7%). L'area di imposta negativa viene spostata in avanti fino a 13.390 euro.

Anche la tassazione agevolata dei cosiddetti premi di produttività sarebbe sottoponibile a revisione in una riforma generale che preveda un sistema di imposizione compiutamente duale (a maggior ragione se compiutamente onnicomprensivo). Tuttavia, la misura agevola la contrattazione aziendale e, di fatto, costituisce una sorta di (improprio) ristoro a fronte di una persistente e crescente tendenza del sistema impositivo italiano alla cedolarizzazione e all'agevolazione delle altre forme di reddito. Può peraltro creare qualche distorsione ed iniquità, in funzione della diversità (settoriale e aziendale) del margine utilizzabile per la corresponsione di queste forme di retribuzione, decise con la contrattazione aziendale.

Riguardo alle borse di studio, non è da respingere a priori l'inclusione nel reddito complessivo Irpef, previo un eventuale incremento del loro importo lordo, in modo da riflettere meglio l'effettiva capacità contributiva individuale.

Altre misure, invece, rispondono correttamente a problematiche effettive. Ad esempio, la tassazione delle indennità di fine rapporto riguarda redditi maturati su più anni, che è corretto tassare non all'aliquota marginale dell'anno in cui sono erogate,

ma a un'aliquota media del periodo di riferimento. La deduzione concessa sui redditi dei lavoratori frontalieri si ispira a criteri di capacità contributiva, che vorrebbero tenere conto dei maggiori costi e disagi in cui incorrono questi lavoratori. Quindi, è razionale mantenerle, come pure i regimi speciali conseguenti ad accordi internazionali.

Cluster 9 – Rientro dei cervelli, ricerca e sviluppo

Questo Cluster è costituito da 8 misure; 4 di queste riguardano persone giuridiche (3 fanno riferimento a crediti di imposta; solamente una misura riguarda un sistema di imposizione agevolata), mentre le rimanenti 4 misure riguardano le persone fisiche e fanno tutte riferimento ad una imposizione agevolata Irpef.

In particolare, le misure relative alle persone fisiche consentono una riduzione del 50 per cento (misura 101) dei redditi da lavoro imponibili per i lavoratori che trasferiscono la residenza in Italia, o una loro totale esenzione per i ricercatori e professori universitari (misura 281) o, ancora, l'assolvimento dell'onere tributario Irpef in misura fissa pari a 100 mila euro per i soggetti con redditi particolarmente elevati (misura 469).

Queste misure hanno subito una confusa evoluzione negli ultimi anni frutto di una genesi particolarmente complicata. Infatti, con l'introduzione del regime degli "impatriati", si volevano favorire, da un canto, i processi di mobilità internazionale di personale qualificato e manageriale da parte di imprese multinazionali residenti in Italia; dall'altro si volevano riassorbire le differenti discipline di favore per il rientro di lavoratori contro-esodati e di ricercatori e docenti. Le differenti finalità che dovevano perseguire queste agevolazioni, nonché la scelta di estenderle anche alle politiche di assunzione realizzate da imprese operanti in settori soggetti alla concorrenza internazionale (come il settore sportivo professionistico) hanno prodotto un progressivo stravolgimento dei presupposti applicativi, con risultati contraddittori. L'ultima misura (la 469) si colloca nel solco delle misure di concorrenza internazionale volte ad attrarre individui a reddito molto elevato. Queste misure violano palesemente i principi di equità orizzontale e verticale, hanno effetti contraddittori e non coerenti con la finalità di favorire la crescita economica: meriterebbero una profonda revisione.

Rientra in questa casistica anche una quarta misura, che consente una deduzione forfetaria del 25 per cento per i redditi derivanti dalla utilizzazione economica da parte dell'autore o inventore, elevata al 40 per cento nel caso di persone fisiche di età inferiore ai 35 anni (misura 151). Anche in questo caso si tratta di misure di carattere agevolativo che andrebbero razionalizzate alla luce della riforma complessiva dell'Irpef.

Per quanto riguarda le imprese, invece, i crediti d'imposta sono focalizzati sugli investimenti in attività di ricerca e sviluppo (misure 154 e 156). Le misure di carattere generale, rivolte alla totalità delle imprese o ad un gruppo specifico di imprese con elevato impatto tecnologico dovrebbero essere mantenute a causa delle esternalità positive sulla crescita economica che potenzialmente possono generare. Altre misure, più categoriali o destinate ad un numero esiguo di soggetti, come nel caso dei policlinici universitari (misura 155), dovrebbero essere ripensate. Chiude il quadro la misura 153 (cosiddetto patent box), che prevede l'esclusione del 50% (a regime) dei redditi derivanti dall'utilizzo di alcuni beni immateriali: è volta a favorire il loro apporto alla produzione di reddito. Riguarda circa un migliaio di imprese, con un beneficio unitario molto consistente. Il DL 146 del 21.10.2021 ha sostanzialmente abolito la misura, trasformandola in un sostegno alle spese di ricerca e sviluppo.

Cluster 10 – Previdenza

Il trattamento fiscale della **previdenza complementare** prevede la deduzione in sede di imposta personale dei versamenti al fondo pensione, nei limiti di 5164,57 euro (cioè il milione di lire convertito); i rendimenti sono tassati con aliquota al 20%, invece di quella normale al 26%, e per i titoli di Stato al 12,5%, mentre le prestazioni pensionistiche, al netto delle somme trattenute durante la fase di accumulazione, sono oggetto di tassazione separata, con aliquota al 15%, che si riduce di 0,3 punti percentuali per ogni anno dopo il quindicesimo, fino ad un minimo del 9% (quindi con 35 anni di versamenti).

Questo complesso di agevolazioni riguarda quindi tutti i tre momenti della previdenza complementare; a questo proposito la considerazione generale è che i due sistemi alternativi di tassazione sono quello del reddito-entrata e quello del reddito-spesa. Nel primo caso le somme destinate alla previdenza ed i rendimenti del capitale investito vengono tassati, mentre le prestazioni sono esenti (sistema TTE). Nel secondo le somme destinate alla previdenza sono esenti (in genere con un limite), i rendimenti sono anch'essi esenti, mentre le prestazioni sono tassate con le normali regole dell'imposta sul reddito (sistema EET).

Mentre è evidente che, attualmente, il nostro sistema mischia i due sistemi, e ci si deve chiedere quale sia il *benchmark* rispetto al quale valutare i nostri trattamenti fiscali. Il confronto con il sistema di previdenza obbligatorio, c.d. contributivo (a capitalizzazione virtuale), in cui i contributi sono esenti, il capitale (virtuale) è indicizzato al PIL, e le pensioni sono tassate in Irpef, spinge a considerare il sistema EET come il *benchmark*. Quindi le agevolazioni nella fase del versamento vanno considerate coerenti con tale sistema e non spese fiscali; che esista un limite superiore alla deducibilità è plausibile, anche se c'è da rilevare che il limite è stato posto ormai da tempo e potrebbe essere rivisto. I rendimenti invece dovrebbero essere completamente esenti. Quindi le misure **106, 111, 113, 114** non dovrebbero essere considerate spese fiscali. Invece il trattamento agevolato delle prestazioni (aliquote dal 15% al 9%) pone problemi.

In un sistema di imposizione onnicomprensivo le prestazioni dovrebbero essere tassate normalmente in sede di imposta personale progressiva. Questo, peraltro, è il sistema adottato negli altri paesi che applicano lo schema EET, ed è anche quello oggi in vigore in Italia per le pensioni pubbliche (primo pilastro).

Se però affrontiamo questo tema alla luce di un modello di imposizione a carattere compiutamente duale, un sistema di tassazione della previdenza integrativa coerente con il trattamento delle altre forme di tassazione del risparmio dovrebbe vedere nella fase finale dell'imposizione sulle prestazioni la coesistenza di una tassazione sostitutiva proporzionale, di un'esenzione e di una tassazione in Irpef progressiva. In sostanza, la prestazione erogata andrebbe scomposta, pro quota, in tre componenti: la parte di prestazione corrispondente alla sommatoria dei contributi versati che hanno goduto della deduzione dall'Irpef andrebbe in Irpef progressiva, nella logica della ripresa differita dell'imposta esentata nella fase della contribuzione, insita nello schema EET; la parte di prestazione corrispondente ai contributi "volontari" (cioè quelli che non hanno goduto della deduzione dall'Irpef) dovrebbe invece andare esente, in quanto mera restituzione di un capitale versato che proviene da risparmio già tassato; la parte di prestazione corrispondente al capitale maturato andrebbe assoggettata a tassazione cedolare, come tutte le altre forme di risparmio. Infatti, i redditi che for-

mano quest'ultima componente hanno goduto dell'esenzione nella fase di accumulo e verrebbero poi ripresi a tassazione, con la stessa imposizione cedolare che colpisce tutti i redditi finanziari; godrebbero comunque dell'agevolazione costituita dal differimento dell'imposta.

Andrebbe comunque attentamente considerato il problema delle conseguenze sulle adesioni alla previdenza complementare derivanti dall'aumento del carico fiscale sulle prestazioni. Qualora si ritenesse meritevole mantenere un trattamento di favore per queste prestazioni, sarebbe in ogni caso opportuno abbandonare la tassazione cedolare, che è incoerente con il sistema duale che vuole tutti i redditi da lavoro sottoposti all'Irpef progressiva, e ricorrere semmai a deduzioni dall'imponibile. Si eviterebbero così (o si attenuerebbero fortemente) le ulteriori iniquità che la cedolare comporta, come l'esclusione dalle addizionali Irpef e dal calcolo dell'ISEE.

Sarebbe comunque opportuna una fase di transizione: cioè, la soluzione a regime andrebbe accompagnata da un regime transitorio che consenta a chi già da tempo è all'interno del regime oggi vigente e già ha maturato un montante, di continuare (pro-quota) con la vecchia tassazione. Questo tipo di transizione sarebbe analogo a quelli adottati nel passato quando sono intervenute modifiche al regime impositivo della previdenza complementare.

Discorso diverso per le agevolazioni previste per le pensioni di guerra o di invalidità; qui siamo fuori del sistema EET: siamo nel campo dell'assistenza piuttosto che della previdenza; forse potrebbero essere giustificate le esenzioni di pensioni a carattere risarcitorio, non le altre.

Cluster 12 – Erogazioni liberali

Questo cluster comprende deduzioni o detrazioni Irpef associate a erogazioni liberali a favore di enti pubblici o privati che svolgano attività a favore di ambiente, di contrasto della povertà e del disagio sociale in genere, attività umanitarie, di riqualificazione del territorio, educative, sportive, ecc.

I beneficiari principali sono enti del terzo settore, che operano senza fini di lucro e con scopi solidaristici.

L'obiettivo generale di queste misure consiste nel favorire la destinazione del reddito dei contribuenti verso attività considerate socialmente meritevoli. È un incentivo che si giustifica con queste ipotesi:

- in sua assenza il denaro versato a questi enti sarebbe inferiore al livello efficiente;
- il welfare pubblico non riesce a garantire tutti i servizi che sarebbe socialmente giusto ed efficiente avere;
- si riconosce un valore in sé all'attività di questi enti, che realizzano obiettivi di promozione e sviluppo sociale coerenti con i primi articoli della Costituzione.

L'alternativa alle agevolazioni fiscali consisterebbe nella loro eliminazione e nell'uso del maggiore gettito da parte dello Stato per destinare direttamente queste risorse agli enti stessi. Ma non si tratta di metodi equivalenti. L'agevolazione fiscale lascia infatti ai singoli contribuenti la scelta su chi e quanto sostenere, mentre nell'altro caso sarebbe lo Stato a prendere queste decisioni. La decentralizzazione delle decisioni dovrebbe stimolare una maggiore "concorrenza" tra gli enti interessati a ricevere i fondi e una maggiore trasparenza nel loro operato. D'altra parte l'esistenza di un "mercato" per le erogazioni costringe gli enti a sostenere spese per pubblicità e per la gestione di un

apparato amministrativo, e può rischiare di concentrare gran parte delle erogazioni su pochi soggetti che riescono ad imporsi al grande pubblico. Anche l'alternativa del controllo pubblico non sarebbe tuttavia esente da rischi (attività di lobby, rent seeking, rischi di corruzione).

Il problema principale di queste agevolazioni è per lungo tempo consistito nella loro eterogeneità, essendosi sviluppate senza un criterio organico ma per interventi successivi e poco coordinati. Attualmente sono presenti molte forme di deduzione o detrazione, cosicché risulta spesso difficile scegliere quale sia il caso concreto da applicare, ed anche quale sia l'alternativa (deduzione o detrazione) più conveniente. In determinati casi al contribuente è lasciata la possibilità di scegliere tra agevolazioni alternative (deduzione o detrazione, con regole, aliquote e massimali diversi). La scelta dipende dal reddito complessivo del contribuente e dalle specifiche regole della singola agevolazione.

Il decreto legislativo 117/2017 ha introdotto il Codice del terzo settore (CTS) ed ha semplificato e reso omogenea la normativa complessiva sugli enti del settore, incluse le agevolazioni fiscali sulle erogazioni liberali ad essi destinate. Il Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS) previsto dall'art. 45 del ricordato Codice, che a regime sostituirà i registri delle APS, delle ODV e l'anagrafe delle Onlus previsti dalle precedenti normative di settore, è attivo dal 23 novembre 2021. Pertanto, sono già applicabili agli enti iscritti le agevolazioni di cui all'art. 104, comma 1 del CTS, tra cui le detrazioni per le erogazioni liberali ricevute, mentre l'operatività di altre misure di maggiore favore (ad esempio, il credito di imposta per soggetti che emettono titoli di solidarietà, regime forfettario di tassazione) è subordinata all'autorizzazione comunitaria.

Si propone qui una breve sintesi della vecchia normativa e in seguito una descrizione delle regole relative al nuovo regime introdotto con l'art. 83 (richiamato dall'art. 104, comma 1) del Codice del terzo settore.

La detrazione al 19% spetta per:

- Erogazioni liberali in denaro (detrazione del 19% da applicare ad una cifra massima di 2066 euro) a favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari, anche in altri Stati, effettuate tramite Onlus, organizzazioni internazionali, altre fondazioni, associazioni, comitati, AP, enti pubblici in genere, sindacati (misura **341**);
- Erogazioni liberali in denaro a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche (max 1500 euro) (misura **587**);
- Erogazioni in denaro a favore della Società di Cultura "La Biennale di Venezia" (19% da applicare al max al 30% del reddito complessivo). (misura **242**);
- Detrazione per erogazioni liberali in denaro a favore delle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri (misura **321**);
- Erogazioni liberali in denaro a favore delle attività culturali e artistiche (misure **234** e **236**);
- Erogazioni liberali a favore degli enti dello spettacolo (max 2% reddito complessivo) (misura **239**);
- Erogazioni liberali in denaro a favore di fondazioni musicali (max 2% del reddito complessivo) (misura **244**);
- Erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado (misura

278);

- Erogazioni liberali al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato
- Erogazioni liberali all'ospedale Galliera di Genova (misura **217**).

La detrazione al 26% spetta per:

- Erogazioni liberali in denaro per un importo non superiore a 30mila euro a favore di Onlus, di iniziative umanitarie, religiose o laiche gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con DPC e operanti nei paesi non Ocse.
- Erogazioni liberali in denaro a partiti politici (misura **318**). Detrazione del 26% delle erogazioni liberali in denaro ai partiti politici per importi compresi tra 30 euro e 30.000 euro annui. Sono esclusi gli enti nei quali vi sia una partecipazione pubblica o i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati nonché le società ed enti che controllano tali soggetti, nonché le società concessionarie dello Stato o di enti pubblici, per la durata del rapporto di concessione.
- Erogazioni liberali in denaro o natura a favore delle Onlus e delle associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale
- Erogazioni liberali in denaro e natura effettuate nel 2020 a favore di Stato, regioni ed enti locali o altri enti pubblici o fondazioni o associazioni no profit finalizzate a finanziare interventi di contrasto dell'emergenza Covid-19.

La detrazione al 35% spetta per erogazioni liberali a favore delle organizzazioni di volontariato (max 35mila).

Il credito di imposta spetta al 50% per erogazioni liberali in denaro effettuate in favore degli enti del terzo settore dagli istituti di credito emittenti i titoli di solidarietà e commisurate all'ammontare nominale collocato di detti titoli di solidarietà utilizzabile esclusivamente in compensazione (misura **354**).

È concesso un credito di imposta per erogazioni liberali in denaro per la realizzazione e/o interventi su impianti sportivi pubblici (Sport bonus). (misura **596**).

Il credito d'imposta al 65% (art bonus) spetta a persone fisiche per erogazioni liberali a favore di attività di recupero o restauro o manutenzione di istituti e luoghi di cultura o enti culturali (misura **235**).

È previsto un credito d'imposta per erogazioni liberali per bonifica ambientale e prevenzione e risanamento del dissesto idrogeologico e sistemazione di parchi e aree verdi (misura **162**).

È prevista invece la deduzione nei seguenti casi:

- Contributi e donazioni ad ONG che operano nella cooperazione con Paesi in via di sviluppo (misura **320**).
- Liberalità a favore di fondazioni culturali o scientifiche (max 70mila euro) (misure **216, 238, 239, 240, 244**).
- Erogazioni a Onlus che svolgono attività umanitarie, non più di 30mila euro o 2% reddito complessivo (misura **299**).
- Deducibilità delle erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato e dei comuni per contributi volontari versati in seguito ad eventi sismici o calamitosi che hanno colpito l'ente in favore del quale si effettua il versamento (misura **341**, con rinvio a un DM MEF non adottato).
- Deducibilità delle erogazioni liberali in denaro per un importo non superiore a 1.549,37 o al 2% del reddito di impresa a favore delle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri (misura **301**).

- Deduzione delle erogazioni liberali in denaro e in natura a favore degli enti del cd. terzo settore (Onlus, Ong, organismi di volontariato, ecc.) nel limite del 10 per cento del reddito complessivo e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui (misure **310 e 362**).
- Erogazioni a favore di istituzioni religiose (misure **312-317**).
- Liberalità a università, enti di ricerca pubblici (misura **277**).
- Liberalità a enti parco (misura **157**).
- Liberalità a favore di istituti scolastici (misura **279**).
- erogazioni liberali in denaro per il pagamento degli oneri difensivi dei soggetti ammessi al patrocinio a spese dello Stato (misura **296**).
- Liberalità a favore di trust o fondi speciali che operano nel settore della beneficenza (max 20% del reddito complessivo e comunque max 100mila euro).
- Si tratta di un insieme molto complesso di norme, tanto che il legislatore stesso ha dovuto specificare che per una stessa erogazione non è possibile beneficiare di più di una agevolazione.

L'art. 83 del Codice del terzo settore (Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali) fornisce una nuova disciplina unitaria e generale che si applica a tutti gli enti del terzo settore iscritti nel Registro unico nazionale del terzo settore (Runts). Concede al contribuente la scelta tra:

a) detrazione del 30% delle erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro (35% se a favore di organizzazioni di volontariato);

b) deduzione delle liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, da persone fisiche, enti e società, nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato. Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

Se l'erogatore è un ente o una società, è possibile dedurre le erogazioni liberali effettuate nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato, con possibilità di computare nei 4 esercizi successivi la deduzione non goduta in ciascun periodo.

La normativa risulta dunque molto più comprensibile e semplice.

Il Codice del terzo settore prevede inoltre l'introduzione del cosiddetto Social bonus, un credito di imposta per erogazioni liberali a favore di enti del terzo settore impegnati nel recupero di immobili pubblici inutilizzati e dei beni sottratti alla criminalità organizzata: per le persone fisiche vale il 65% della liberalità (max 15% del reddito complessivo), per le società il 5% dei ricavi (misura **359**).

Cluster 13 – Imprese sociali, fondazioni e mutuo soccorso

Sono qui comprese misure a favore di società, anche cooperative, che hanno acquisito la **qualifica di impresa sociale** da non più di 5 anni (l'Impresa Sociale è un ente privato che esercita in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale). Date le caratteristiche di questo settore, le agevolazioni rivolte al rendimento degli investimenti

effettuati sarebbero inappropriate. Pertanto in questi casi l'agevolazione (misura **110**) è rivolta a fornire una detrazione del 30% ai finanziatori, e limitatamente alle sole persone fisiche. Siamo quindi in un campo affine alle misure a favore delle ONLUS, ed il finanziamento deve essere mantenuto per almeno cinque anni; quello che colpisce è però il limite massimo, che è di un milione di euro per ciascun anno, cioè di 33,3 volte maggiore di quello di 30.000 proprio delle ONLUS. Pur trattandosi di un'agevolazione temporanea, il limite sembra molto elevato.

Cluster 14 - Sanità

Le **spese sanitarie** usufruiscono di una agevolazione fiscale nella forma di detrazione del 19% con franchigia di 129,11 euro (misura **214**). L'agevolazione è giustificabile sotto diversi profili: si tratta di spese necessarie per la tutela della salute che incidono sulla capacità contributiva e di spese "meritorie" in quanto la salvaguardia della salute è un bene pubblico ed è tutelata dalla Costituzione (art. 32). Va inoltre ricordato che il SSN non sempre consente la tempestiva erogazione delle prestazioni (liste di attesa), né copre tutte le prestazioni (si pensi alle spese odontoiatriche).

Il fatto che l'agevolazione sia nella forma di detrazione pone problemi di equità, in caso di incapienza. Il costo della misura è elevato (circa 3,6 miliardi) e riguarda un numero di beneficiari superiore a 19 milioni.

Una riflessione più attenta meritano le agevolazioni previste per alcuni fondi e società che garantiscono **prestazioni sanitarie integrative e/o sostitutive del SSN** ai contraenti e ai loro familiari e che assumono la forma di:

- a. deduzione dei contributi versati dal datore di lavoro e dal lavoratore, con limite di 3.615,20 euro, per fondi integrativi del SSN (misura **225**);
- b. detrazione al 19%, con un massimo di 1300 euro, dei contributi associativi versati dai soci delle società di mutuo soccorso (misura **215**).

Nel primo caso, che rientra nel campo del welfare aziendale, si ha una deduzione, nel secondo una detrazione; non hanno agevolazioni le assicurazioni sanitarie private.

Ancora nell'ambito del welfare aziendale, va inoltre ricordato che (ai sensi dell'art. 51, c. 2, lett. a) del TUIR) non concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente i contributi versati dal datore di lavoro e dal lavoratore, sempre con un tetto massimo complessivo di 3.615,20 euro, a **enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale** in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, che operino negli ambiti di intervento stabiliti con il decreto del Ministro della salute di cui all'articolo 10, comma 1, lettera e-ter).

La crescente diffusione di queste forme di assistenza sanitaria suggerisce l'importanza di un migliore coordinamento con l'offerta pubblica, in modo da garantire una maggiore inclusione, evitando squilibri settoriali, territoriali e reddituali. In particolare, per evitare disparità di trattamento fra diverse tipologie di lavoratori (autonomi, dipendenti coperti da contrattazione collettiva in materia e dipendenti non coperti) e per evitare, nella misura in cui le agevolazioni siano estese anche a prestazioni sostitutive, il rischio di segmentare l'offerta sanitaria, creando disparità di accesso e trattamento, in contraddizione con lo spirito di un servizio sanitario universale.

L'esigenza di un migliore coordinamento vale, in generale, per tutte le spese fiscali che riguardano il welfare aziendale, che se da un lato sono molto apprezzate dai beneficiari e concorrono a garantire una crescita sostenibile, estendendo l'offerta di servizi per

il sostegno familiare in campi fondamentali del benessere, dall'altro possono creare difformità di trattamento e generare nuove fonti di iniquità, per i soggetti esclusi, in particolare quando i servizi offerti sono sostitutivi e non meramente integrativi degli interventi di welfare statale.

Come osservato anche dalla Corte dei Conti (Rapporto 2020) “la letteratura economica e politologica ha affrontato già da tempo questo tema, sottolineando l'ambiguità tra una spesa per lo stato sociale ben evidente tra la spesa pubblica, tendenzialmente a favore delle classi meno agiate nei sistemi non universali, e il cosiddetto *hidden welfare state*, costituito da agevolazioni fiscali che tendono ad andare a favore delle classi alte”. Analogamente, si osserva (Bosi, Guerra, 2020, p. 93) l'importanza di “interrogarsi sui pregi e limiti di queste disposizioni, che riconoscono un significativo sostegno pubblico (in termini di rinuncia alla tassazione) a prestazioni che vanno a favore solo di alcuni segmenti della popolazione, e che, se interpretati come sostitutivi, e non meramente integrativi, del welfare universale, potrebbero andare a discapito proprio delle fasce più deboli”. Anche qualora si estendessero queste agevolazioni, come di fatto sta già avvenendo nell'ampio mondo delle PMI, resterebbero comunque ampie fasce di cittadini che non potrebbero fruire di questi benefici e che soffrirebbero invece delle risorse sottratte ad un welfare più universale.

Il tema è complesso e delicato, e non riguarda solo le spese sanitarie integrative o sostitutive del SSN. Con la legge di bilancio 2017, e soprattutto con quella 2018, è stato ampliato il paniere dei beni e dei servizi di welfare aziendale che non concorrono alla formazione del reddito del lavoratore dipendente. Sono stati agevolati benefit ritenuti meritevoli di maggiore tutela, di utilità per il dipendente e la sua famiglia. Il welfare aziendale intenderebbe conciliare l'obiettivo della performance aziendale con la responsabilità sociale di fare impresa e con la realizzazione di obiettivi ESG nel territorio in cui si opera. Ma affinché i benefici si estendano davvero alla comunità degli *stakeholder* locali occorre non solo che la diffusione del welfare aziendale riguardi anche le PMI, ma anche che siano previste ricadute positive per le fasce di popolazione locale che non possono accedere direttamente a questi benefici. Un esempio è dato dai nidi aziendali che solitamente prevedono che una quota dei posti sia riservata anche a figli di non dipendenti, residenti nel territorio. Il tema merita una profonda riflessione, nella direzione, come detto, di un migliore coordinamento tra pubblico e privato, per migliorare il welfare complessivo evitando iniquità e inefficienze.

Tra le agevolazioni considerate in questo cluster vi sono anche quelle relative alle **spese veterinarie** (misura 322), che consistono in una detrazione al 19%, fino all'importo di euro 500, limitatamente alla parte che eccede euro 129,11. Questa spesa fiscale potrebbe essere tra quelle oggetto di soppressione, in quanto la decisione di convivere con un animale comporta di per sé l'obbligo di prendersene cura sotto ogni aspetto, come peraltro previsto dalla dichiarazione universale sui diritti degli animali (documento sottoscritto dalla L.I.D.A. ed altre associazioni animaliste il 15 ottobre 1978 presso la sede dell'UNESCO a Parigi, che pur non avendo valore giuridico, ha lo scopo proporre un codice etico di rispetto verso l'ambiente e ogni animale). Come molte altre spese fiscali, rientra tuttavia tra quelle molto sensibili dal punto di vista politico. Inoltre, la presenza di animali domestici può avere un ruolo psicologico e terapeutico importante soprattutto per le persone anziane e, in quest'ottica, un aiuto a sostenere queste spese, per chi non ha redditi elevati, potrebbe anche essere giustificabile. Po-

trebbe assumere la forma di spesa diretta, invece che di detrazione fiscale.

Cluster 15 - Cultura

Le agevolazioni in questo cluster sono un insieme molto variegato e diversificato.

Inoltre andrebbero valutate congiuntamente ai numerosi interventi che incentivano fiscalmente erogazioni liberali a favore del settore (vedi cluster 12), nonché, più in generale, agli interventi di spesa rivolti alla cultura.

Resta inteso che forme di aiuto e incentivazione al settore della cultura hanno la loro giustificazione nelle esternalità positive connesse a queste spese, soprattutto in un paese come il nostro che a fronte di una solida e lunga tradizione culturale del passato manifesta abbandoni scolastici crescenti da parte dei giovani, una percentuale di NEET molto più elevata di altri paesi europei, una percentuale di laureati significativamente più bassa e una rilevante fuga di cervelli all'estero, accompagnata da una incapacità di attrarne dall'estero.

Venendo alle misure specifiche incluse in questo cluster, va ricordato anzi tutto che un gruppo numeroso e omogeneo di spese fiscali, più precisamente 7 misure (misure **da 253 a 259**) sulle 15 complessivamente appartenenti a questo cluster, riguarda il settore cinematografico e audiovisivo. Il costo complessivo è 140 milioni di euro; non è indicato il numero di beneficiari.

Tutti questi interventi sono riconducibili alla legge 220/2016 relativa alla disciplina del cinema e dell'audiovisivo. Oltre a prevedere le agevolazioni fiscali sopra elencate, la legge prevede anche diverse tipologie di contributi (interventi di spesa): il finanziamento avviene a carico del Fondo per il cinema e l'audiovisivo parametrato annualmente all'11 per cento delle entrate effettivamente incassate dal bilancio dello Stato, registrate nell'anno precedente, e comunque in misura non inferiore a 640 milioni di euro annui, derivanti dal versamento delle imposte ai fini IRES e IVA, nei seguenti settori di attività: distribuzione cinematografica di video e di programmi televisivi, proiezione cinematografica, programmazioni e trasmissioni televisive, erogazione di servizi di accesso a internet, telecomunicazioni fisse, telecomunicazioni mobili.

Una eventuale revisione di queste spese fiscali (che assumono solitamente la forma di crediti di imposta in compensazione) andrebbe effettuata nell'ambito di una valutazione generale delle politiche di incentivo nel settore, volta soprattutto a valutare l'efficacia dei diversi interventi. Al riguardo, il MIC, adempiendo a un obbligo di legge, redige annualmente un apposito rapporto di valutazione, che misura l'impatto economico degli interventi.

Una misura (**241**) prevede che non concorrano alla formazione del reddito complessivo Irpef e Ires i redditi catastali degli immobili totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche, di privati, enti pubblici, istituzioni e donazioni. La misura (di cui non si quantifica né costo, né beneficiari) pare condivisibile in quanto l'esenzione è limitata ai casi in cui il possessore non derivi alcun reddito dalla utilizzazione dell'immobile.

La misura **262** (credito di imposta del 30% dei costi sostenuti per le imprese culturali e creative) non dovrebbe essere più in vigore, in quanto limitata al triennio 2018-2020. Un'altra agevolazione particolare (**264**) riguarda l'esenzione fiscale per tutti i tributi in favore dell'Accademia dei Lincei. Misure ad hoc di questo tipo (come anche la norma specifica che regola le detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali in favore della

Fondazione per la Biennale di Venezia) sono discutibili, in quanto possono esservi molte altre istituzioni che svolgono analoghe attività meritevoli, non nell'esercizio di impresa, e che andrebbero preferibilmente incentivate con provvedimenti di tipo generale. La norma è di antichissima data (decreto luogotenenziale del 1944) ed è stata confermata dalla legge di bilancio 2018.

Molto specifica è anche la spesa fiscale (268) che prevede una detrazione di un importo equivalente a quello delle borse di studio erogate dalle Regioni e dalle Province autonome di Trento e Bolzano. Nell'ambito di un piano nazionale di sostegno al diritto allo studio lo Stato ha attivato (nel 2000) un piano di finanziamento straordinario per le province autonome di Trento e Bolzano per borse di studio (preferibilmente a favore di studenti di famiglie svantaggiate) che coprono i costi sostenuti per l'istruzione. I soggetti aventi i requisiti possono fruire della borsa di studio mediante detrazione di una somma equivalente dall'imposta lorda riferita all'anno in cui la spesa è stata sostenuta.

Misure specifiche per aree del paese dovrebbero essere attentamente e periodicamente valutate e riconsiderate, in funzione delle specifiche e peculiari esigenze di queste aree, rispetto ad altre, e ciò tanto più se l'intervento si inserisce in un piano straordinario.

L'agevolazione 263 (costo 3,8 milioni, beneficiari non quantificati) ha lo scopo di incentivare, tramite la concessione di un credito di imposta, la presenza di esercizi commerciali per la vendita al dettaglio di libri, soprattutto nei comuni che ne sono sprovvisti. Occorrerebbe valutare l'efficacia di questa agevolazione, posto anche che gli importi sono limitati (10 mila o massimo 20 mila euro, per gli esercenti di librerie che non risultano ricomprese in gruppi editoriali dagli stessi direttamente gestite) e quindi presumibilmente non in grado di garantire l'effettiva presenza e sostenibilità di librerie in piccoli comuni, tanto più in considerazione della crescente diffusione delle vendite online. Se questa agevolazione risultasse inefficace, sarebbe da valutare l'opportunità di indirizzare queste risorse in altri programmi di avvicinamento alla cultura, soprattutto da parte dei giovani.

Discutibile è anche la spesa fiscale (261) che prevede un credito d'imposta del 30% dei costi sostenuti dagli organizzatori per la promozione della musica (massimo 800 mila euro in tre anni). Anche in questo caso i beneficiari non sono quantificati (mentre sarebbe opportuno lo fossero) e, a fronte di un costo di 5 milioni di euro, occorrerebbe verificare l'efficacia e il successo dell'intervento. Più in generale, non è chiaro perché in campo artistico si debbano trattare diversamente interventi di promozione nel campo della musica rispetto a quelli in altre espressioni artistiche.

Sempre in campo musicale, è prevista (misura 267), dall'anno 2021, una detrazione fino al massimo di 1000 euro, delle spese per l'iscrizione annuale e l'abbonamento di ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni a conservatori di musica, a istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica legalmente riconosciute, a scuole di musica iscritte nei registri regionali nonché a cori, bande e scuole di musica riconosciuti da una pubblica amministrazione per lo studio e la pratica della musica. L'agevolazione è rivolta a spese sostenute da contribuenti con reddito complessivo non superiore a 36 mila euro.

In alcuni casi (es. conservatorio o istituzioni di alta formazione artistica) vi è da domandarsi se l'agevolazione non potrebbe essere equiparata alla detrazione (al 19%)

per spese di istruzione (vedi dopo). Negli altri casi (partecipazione a cori, bande, ecc.), il quesito attiene alla opportunità di favorire fiscalmente attività dei giovani solo in campo musicale, discriminando rispetto ad altre attività artistiche o comunque meritevoli, in campo culturale. Inoltre, qualora si volessero tutelare i giovani di famiglie svantaggiate il riferimento dovrebbe essere all'ISEE e non al reddito. Vi sarebbe poi da domandarsi se non sarebbe preferibile intervenire con strumenti di spesa, ad esempio facendo rientrare queste ed eventualmente anche altre spese meritevoli in un bonus cultura potenziato e preferibilmente graduato in funzione dell'ISEE. La misura è nuova, ma il costo previsto per il 2022 e 2023 non è trascurabile (28,7 e 16,4 milioni rispettivamente).

L'agevolazione quantitativamente più significativa riguarda la detrazione al 19% delle spese per istruzione (misura **266**) che costa quasi 600 milioni e coinvolge più di 3,8 milioni di contribuenti.

L'intervento è giustificabile per le esternalità positive legate all'istruzione, ma andrebbe integrato con gli interventi di spesa, e potenziato, soprattutto per garantire l'accesso a tutti i gradi di istruzione degli studenti più svantaggiati dal punto di vista economico e più meritevoli, dal punto di vista del rendimento. Più in generale, data la crescente esigenza di formazione permanente, si potrebbe anche pensare di estendere queste agevolazioni, purché però le attività formative fossero monitorate e trasparenti nei risultati occupazionali ottenuti (cosa che accade molto raramente, a detrimento dell'efficacia degli interventi).

Cluster 16 – Welfare

In questa sezione sono ricomprese norme piuttosto eterogenee. Un **primo blocco** importante di agevolazioni fiscali riguarda alcune disposizioni a favore dei disabili, per ciò che riguarda l'acquisto di strumenti e mezzi e la gestione della non autosufficienza (**288, 290, 293**), a cui si aggiunge l'innalzamento del tetto della detraibilità per assicurazioni contro il rischio morte (**285**). Si tratta di disposizioni ulteriori rispetto al regime di integrale deducibilità prevista per le spese mediche generiche (prestazioni rese da un medico generico, acquisto di medicinali) e di assistenza specifica sostenute dai disabili nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione. Di tenore analogo, anche se su un piano diverso, è la disposizione che riguarda la detraibilità delle spese per far fronte a disagi dell'apprendimento (**344**). Su questo tema generale, si possono proporre alcune considerazioni:

- Si tratta di un campo di intervento che dovrebbe essere necessariamente raccordato con gli interventi dal lato della spesa. In particolare, tutte le questioni legate ai bisogni specifici, che possono certamente travalicare considerazioni meramente reddituali, dovrebbero essere ricondotte a meccanismi di assistenza territoriale e domiciliare sul fronte della spesa pubblica. È invece più complesso prevedere che il sistema fiscale possa permanentemente farsi carico di insufficienze dal lato degli strumenti di attenuazione del bisogno manifestato da individui in condizioni di disabilità;
- In questa prospettiva, il vantaggio fiscale dovrebbe essere limitato a correggere la riduzione di capacità contributiva che deriva dalla presenza di spese di natura obbligatoria, in alcuni casi anche per far fronte alle necessità della vita quotidiana;
- Il ricorso alla riduzione di capacità contributiva come giustificazione dell'inter-

vento fiscale consiglierebbe però di usare una deduzione dal reddito complessivo, anche se il risparmio d'imposta da questa derivante ha valore crescente al crescere dell'aliquota marginale. In alternativa, se la logica fosse invece quella di far fronte al costo – e nella misura in cui si possa ritenere che il costo sia indipendente dal livello del reddito del contribuente – sarebbe più opportuno il ricorso alla detrazione. In entrambi i casi, però, si potrebbe verificare il caso di non fruizione delle agevolazioni per limite di capienza, soprattutto a bassi livelli di reddito, che tuttavia appare coerente con la logica della capacità contributiva. Tuttavia, anche per questa ragione, l'integrazione degli strumenti di spesa pubblica potrebbero costituire una soluzione più opportuna rispetto all'attuale assetto;

- In generale, si riscontra un'oscillazione nell'uso degli strumenti utilizzati per la tutela dei disabili. Si prevede, infatti, che le spese mediche generiche e di assistenza specifica siano deducibili, mentre nel caso in esame e per le spese sanitarie specialistiche (analisi, prestazioni chirurgiche e specialistiche) e quelle per l'acquisto dei dispositivi medici si prevede una detrazione. Nel caso in cui il dispositivo medico rientri tra i mezzi necessari all'accompagnamento, alla deambulazione, alla locomozione e al sollevamento delle persone con disabilità (ad esempio stampelle), il diritto alla detrazione del 19% può essere fatto valere sull'intero importo della spesa sostenuta.
- Come accennato in precedenza, ma su un piano di tutela diverso, appare opportuno trasformare in deduzione la detrazione per le spese relative ai DSA.

Un **secondo blocco** riguarda provvedimenti relativi ai rapporti tra coniugi separati per le somme erogate per il mantenimento del coniuge e dei figli (283, 287, 291). Sotto questo profilo, non si ritiene ci siano i presupposti per identificare tali trattamenti come spese fiscali, anche se in senso tecnico la previsione di deducibilità ed esenzioni le inquadra all'interno del sistema fiscale. In ogni caso, le deducibilità previste si collocano nel campo della riduzione di capacità contributiva per spese di natura obbligatoria.

Con la stessa logica di spesa obbligatoria e di riduzione di capacità contributiva può essere interpretata anche la detraibilità delle spese funebri (294). Mentre, per assimilazione alle spese mediche relative alle varie modalità di concepimento dei figli, si può giustificare la spesa sostenuta dai contribuenti per l'adozione di figli (292). Al contrario, mentre si può condividere l'idea che la spesa sia necessaria, il vantaggio fiscale erogato per la frequenza degli asili nido (289) appare discutibile, se posto in relazione all'insufficienza della fornitura del servizio, che risente anche di profonde differenze a livello territoriale. È questo un caso in cui l'intervento fiscale non appare appropriato, in quanto non sostenibile in maniera permanente, a meno di non voler riconoscere una strutturale insufficienza del sistema di *welfare*. Tipicamente, gli asili nido sono parte di quella spesa pubblica che dovrebbe essere interamente finanziata dalle imposte e gratuitamente fornita ai cittadini.

C'è infine un **terzo blocco** eterogeneo di agevolazioni, in quanto relativo a specifiche situazioni inquadrabili in un contesto più ampio di quello strettamente relativo al *welfare*. Si tratta in primo luogo delle agevolazioni previste per gli abbonamenti di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale (160), che dovrebbero inquadarsi in programmi di mobilità locale anche in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa, e che trattati fiscalmente a livello nazionale possono risultare del tutto inefficaci.

Al riguardo, le norme si sovrappongono con gli schemi di *welfare* aziendale e di *mobility manager*.

Su un piano più elevato di quello strettamente relativo al *welfare*, è poi sia la questione della detraibilità dei premi assicurativi per morte, invalidità permanente e non autosufficienza (285), sia l'agevolazione prevista per i contributi erogati dalle fondazioni per il contrasto alla povertà minorile (308). Sul tema, sarebbe necessaria una riflessione sull'obiettivo di queste agevolazioni, se complementare o sostitutivo dell'intervento pubblico; o se mirato a garantire agevolazioni fiscali a specifiche forme giuridiche di esercizio di attività (come nel caso delle fondazioni).

Infine, da discutere ancora su un piano più generale, è l'esclusione dalla base imponibile degli assegni familiari e dell'assegno per il nucleo familiare. Si tratta di un tema che è comune a tutti i trasferimenti monetari, e sul quale sarebbe opportuno riflettere per varie ragioni. In primo luogo, il trattamento fiscale andrebbe coordinato con la valutazione del reddito complessivo familiare (ad esempio anche ai fini dell'ISEE), poiché non tutti i trasferimenti monetari vengono inclusi nel calcolo della situazione economica dei contribuenti. In secondo luogo, una riflessione andrebbe avanzata sul rapporto tra trasferimenti e il carattere universale o selettivo degli stessi.

Cluster 17 – Sport

Questo Cluster è costituito solamente da 3 misure; una di queste riguarda le persone giuridiche mentre le altre due riguardano le persone fisiche.

La prima (misura 595) consente un credito di imposta per l'ammodernamento degli impianti di calcio in favore delle società appartenenti alla Lega di serie B, alla Lega Pro e alla Lega nazionale dilettanti. Si tratta di una agevolazione specifica per un settore particolare, che non sembra rispondere a criteri giustificativi.

La seconda (misura 586) consente una detrazione in sede Irpef per l'iscrizione dei ragazzi di età compresa tra i 5 e i 18 anni ad associazioni sportive. Si tratta di una misura che riguarda molti contribuenti, circa il 30 per cento dei ragazzi nella fascia di età 5-18 anni. L'effetto finanziario pro-capite è modesto, circa 40 euro. Questa misura dovrebbe essere riformata alla luce della riforma complessiva dell'imposta personale.

L'ultima (misura 393) consente l'imposizione agevolata delle indennità di trasferta, dei rimborsi forfetari di spesa e dei premi erogati ai direttori artistici e ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, e quelli erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle federazioni sportive nazionali, dall'UNIRE, dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo comunque denominato che persegua finalità sportive dilettantistiche. La disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche. È una misura molto costosa, più di 500 milioni di euro all'anno di minor gettito. Interessa circa 600 mila persone. È una norma che si presta a possibili forme elusive, mascherando redditi da lavoro dipendente. Sarebbe opportuna una valutazione critica di questa misura e dei suoi effetti.

Cluster 19 – Operazioni straordinarie e rivalutazioni

Questo cluster comprende norme sul trattamento delle plusvalenze originate da ope-

razioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti di aziende) e da rivalutazioni di cespiti. Alcune norme sono a regime, molte altre sono transitorie.

Si noterà che le misure ricomprese in questo cluster, nella valutazione della commissione Marè, comportano un aumento di gettito, a differenza di tutte le altre misure, per le quali è stata valutata una perdita. Questo risultato è dovuto al fatto che è stato considerato solo il gettito derivante dall'affrancamento delle plusvalenze e delle rivalutazioni, non anche la perdita di gettito dovuta, negli anni successivi, ai maggiori ammortamenti che verranno dedotti o alle minori plusvalenze che verranno tassate in caso di realizzazione dei cespiti. I maggiori ammortamenti saranno dedotti all'aliquota Ires del 24 per cento (o all'aliquota marginale dell'Irpef, quindi minimo 23 per cento), a fronte di una aliquota sulle rivalutazioni e sulle plusvalenze compresa, a seconda delle misure agevolative, tra il 3 e il 15 per cento. Le plusvalenze oggetto delle misure, in assenza delle agevolazioni, sarebbero state tassate alla più elevata aliquota ordinaria dell'Ires (o a quella marginale Irpef). Ne consegue, considerando tutti gli esercizi fino al completamento dell'ammortamento o all'estromissione dei cespiti, una perdita di gettito piuttosto rilevante, di ampiezza diversa a secondo delle caratteristiche delle varie misure, ma comunque tale da risultare "appetibile" per le imprese che decidono di avvalersi delle norme in oggetto.

La misura **62** è a regime e prevede che, in alternativa al regime di neutralità fiscale (in cui i cespiti conservano il precedente valore fiscale, anche se rivalutato in bilancio in seguito all'operazione straordinaria), è possibile optare per allineare, in tutto o in parte, i valori fiscali delle immobilizzazioni materiali e immateriali (incluso l'avviamento) ai valori civilistici, assoggettando le plusvalenze a un'imposta sostitutiva, con aliquota crescente dal 12% al 16% al crescere delle plusvalenze. I maggiori valori produrranno risparmi di imposta negli anni successivi, per maggiori ammortamenti e minori eventuali plusvalenze (che saranno trattati ad aliquota ordinaria).

La misura **75**, anch'essa a regime, prevede un'imposta sostitutiva del 19% sulle plusvalenze derivanti da conferimenti o cessioni di beni o aziende a favore dei Centri di assistenza fiscale (CAF). Si tratta di una misura micro-settoriale, volta a favorire la ristrutturazione di questo particolare settore. Andrebbe esaminata l'opportunità di farne cessare l'efficacia, una volta completata la ristrutturazione del settore.

Le altre norme sono tutte temporanee (misure **124, 138, 139, 140, 578-581**) e prevedono la possibilità di rivalutare cespiti, di diversa natura, con aliquote differenziate, per vari soggetti. Sembrano rispondere soprattutto a sollecitazioni specifiche, avanzate di volta in volta, e ad anticipare gettito per l'erario. L'ultima rivalutazione, disposta con la legge di bilancio per il 2021, è stata particolarmente generosa, consentendo di rivalutare liberamente qualsiasi immobilizzazione materiale o immateriale con l'aliquota del 3 per cento. Avrebbe prodotto un significativo calo di gettito nei prossimi anni. Il successivo intervento correttivo, retroattivo, ha allungato il periodo di ammortamento dei plusvalori oggetto di rivalutazione, generando però criticità contabili e un forte ridimensionamento "postumo" della convenienza fiscale.

Sarebbe opportuno uscire dalla prassi di rivalutazioni estemporanee ogni anno, con ambiti di applicazione ed aliquote diverse, e mantenere solo un regime generale permanente, ad aliquota ridotta ma non troppo (peraltro già previsto dalla misura **62**). Questo regime permanente troverebbe giustificazione nell'opportunità di agevolare le operazioni straordinarie di ristrutturazione e l'emersione dei maggiori valori dei

cespiti, che rafforzano la patrimonializzazione delle imprese, ne migliorano il merito di credito e, in ultima istanza, la competitività sui mercati.

Riferimenti bibliografici

Corte dei Conti (2020), *Rapporto 2020 sul coordinamento della finanza pubblica*.

Cosciani, C. (1952), *Il problema dell'evasione fiscale*, *Il Ponte*, 8(3), 298-306

Ministero dell'Economia e delle Finanze - Commissione per le spese fiscali, *Rapporto annuale sulle spese fiscali*, (vari anni). https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/red_spe_fis/index.html

OECD (2010), *Tax expenditures in OECD countries*, Paris.

Ufficio Parlamentare di Bilancio (2019), *La tassazione del reddito d'impresa dopo il decreto crescita*, Focus Tematico n. 4, 10 giugno, <http://www.upbilancio.it/focus-tematico-n-4-10-giugno-2019/>.

Capitolo 3

Riforma della giustizia tributaria e del contenzioso tributario

(DDL n. 42 del 28 ottobre 2021)

Premessa

Sulla riforma del processo tributario il Gruppo di lavoro CNEL ha avanzato proposte che in gran parte hanno coinciso con le norme che successivamente sono state oggetto della legge n. 130/2022. In effetti, non può negarsi che questa riforma era inevitabile. Per avere finalmente un giudice speciale *terzo* e indipendente non si poteva continuare a sperare nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale e della Corte di Cassazione e su seppur apprezzabili, ma disorganici interventi legislativi. Bisognava fare ciò che, seppur parzialmente, si è fatto con la legge richiamata è cioè prendere il toro per le corna e rimettere finalmente al legislatore il compito di effettuare almeno alcune importanti riforme relative alla struttura delle commissioni tributarie. Ora abbiamo finalmente un giudice speciale tributario, anche se non abbiamo ancora un processo tributario del tutto coerente alle regole del "giusto processo" di cui all'art. 111 Cost. E in questa logica di consolidamento del giudice speciale la prima cosa da fare – e che non si è ancora fatta – è quella di attribuire il potere di organizzazione e gestione dei giudici tributari alla Presidenza del Consiglio dei ministri ovvero, al Ministro della Giustizia e non – come è stato previsto invece all'art. 2 della nuova legge – ad una *parte in causa*, e cioè al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il Gruppo di lavoro condivide, quindi, gran parte delle modifiche e integrazioni apportate dalla legge n. 130 appena citata, quelle relative al nuovo regime della conciliazione, all'avvento della prova testimoniale e al regime dell'onere della prova posto a carico del fisco. Non sa darsi invece una ragione del mancato accoglimento di alcune proposte avanzate (anche) dal CNEL riguardanti la progressione di carriera dei nuovi giudici tributari e la preparazione professionale dei difensori.

La prima di tali carenze riguarda la mancata soluzione di uno dei più importanti problemi conseguenti all'istituzione del giudice speciale a tempo pieno e che la legge 130 avrebbe potuto affrontare e risolvere subito per dare maggiore organicità alla riforma. Tale problema si può così sintetizzare: se l'avvento di un giudice speciale imponga di far entrare nella Sezione tributaria della Corte di Cassazione – ormai formalizzata con l'art. 3 come ulteriore "*Sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria*" – anche quei giudici provenienti dalle riformate Commissioni o, invece, ne blocchi la progressione di carriera al secondo grado di giudizio. La legge non ha preso posizione al riguardo, non chiarendo quale sia il rapporto che dovrebbe intercorrere tra la Sezione specializzata in materia fiscale della Suprema Corte e le Commissioni tributarie riformate. Ha perciò – almeno per ora – confermato l'interdizione all'accesso del nuovo giudice tributario alla Sezione speciale tributaria della Corte di Cassazione.

La posizione del Gruppo di lavoro CNEL è che, così operando, essa non ha tenuto nel debito conto che la piena contiguità – meglio, compatibilità – fra i due ordini di giudizio imponeva il passaggio, a certe condizioni, dei nuovi qualificati giudici speciali tributari alla Sezione specializzata tributaria della Corte Suprema.

In particolare, va rilevato in via generale che l'art. 111 Cost. riconduce a identità il rapporto fra giudice speciale e giudice ordinario a livello del giudizio di legittimità quando configura espressamente il ricorso per cassazione come un rimedio esperibile contro le decisioni di qualunque giudice, sia speciale che ordinario. Questa identità dovrebbe già da sola avallare la possibilità di far entrare nei ranghi della Suprema Corte anche i giudici speciali tributari, una volta che siano divenuti magistrati togati assunti per concorso pubblico e a tutti gli effetti assimilati per legge a quelli ordinari. In secondo luogo, va comunque sottolineato che sia l'art. 102, primo capoverso, secondo periodo, Cost. – interpretato sulla base delle sentenze della Corte costituzionale n. 1 del 1983 e della Corte di cassazione a SS.UU. penali n. 9 del 21 maggio dello stesso anno – sia il successivo art. 108 confermano questa conclusione quando dispongono espressamente, il primo, che possono istituirsi *“presso gli organi giudiziari ordinari – nel nostro caso, appunto, la Suprema Corte di cassazione – sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura”*, il secondo, che è sufficiente lo strumento della legge ordinaria per assicurare *“l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali”*.

È proprio in applicazione di tali disposizioni che, con riferimento al giudice speciale militare, la Corte costituzionale ha ribadito espressamente – con la sentenza n. 1 del 1983 – che spetta alla scelta discrezionale del legislatore ordinario di determinare la composizione di siffatte sezioni specializzate. E se questo discorso vale per il giudice speciale militare, esso non può non valere, *mutatis mutandis*, anche per il giudice speciale tributario, il quale può quindi essere chiamato a far parte della esistente sezione tributaria specializzata della Suprema Corte con le modalità, nei tempi e nel numero fissati dalla legge.

Se poi si trasferisce il discorso dall'interpretazione delle norme costituzionali a quello della maggiore qualità e preparazione del giudice ordinario rispetto a quello tributario, viene spontaneo replicare che esso appare, per certi, versi un controsenso, considerato che il giudice speciale tributario che conseguirebbe alla riforma è, al pari di quello ordinario, un giudice a tempo pieno che ha superato anch'egli un concorso pubblico e, quindi, un giudice non diverso dal giudice civile o penale. Anzi, direi che il magistrato esperto di questioni tributarie che diverrebbe componente della Sezione specializzata della Suprema Corte ha una particolare preparazione in materie fondamentali come quelle non solo di diritto tributario in senso stretto, ma anche di diritto commerciale, di contabilità e di diritto amministrativo.

Naturalmente, una delle conseguenze concrete dell'applicazione della suddetta normativa costituzionale è che il giudice speciale che dovrebbe essere chiamato a far parte della Sezione tributaria della Suprema Corte sarà sottoposto, al pari degli altri consiglieri di Cassazione, alla disciplina dettata dal Consiglio Superiore della Magistratura, mentre i giudici delle Corti di Giustizia tributarie dovrebbero continuare a fare riferimento al riorganizzato e potenziato Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. La seconda carenza riguarda la scelta di non intervenire sulle disposizioni che riguardano la preparazione professionale del difensore nel contesto di un processo radicalmente rinnovato che – si badi bene – richiede necessariamente un'adeguata e potenziata difesa del contribuente quale essenziale garanzia di uno dei più importanti principi alla base del *“giusto processo”*, e cioè il più volte richiamato diritto al contraddittorio. La Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 210 e con la sentenza n. 328 del 1998, ha

affrontato questo problema sotto il profilo della mancata riserva di patrocinio agli avvocati, trattando anche il tema dell'inclusione tra i difensori abilitati di una o di altra categoria professionale. E ha giustamente negato la necessità di tale riserva invocando, con riguardo al vigente regime, la specificità della giurisdizione tributaria e la discrezionalità valutativa del legislatore ordinario.

Non può però negarsi che, nonostante la sicura legittimità costituzionale all'epoca di tale assetto, il legislatore della riforma, nel dettare una nuova disciplina del processo, avrebbe dovuto porsi, nel rinnovato contesto, la questione della preparazione professionale dei difensori (sia del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria) e del conseguente approntamento di regole deontologiche omogenee. E avrebbe dovuto risolverla riformando l'attuale incompleta disciplina contenuta nell'art. 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Tale articolo, integrato dall'art. 9, comma 1, lett. e) del d.lgs. n. 156 del 2015, riguarda appunto l'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, e cioè l'obbligo che le parti si muniscano di un difensore abilitato che garantisca tale assistenza. E dal complesso di queste e altre disposizioni risulta che, riguardo ai difensori (diversi dagli avvocati) menzionati nell'art. 12, iscritti anch'essi in albi professionali, non sussistono norme analoghe a quelle degli avvocati rappresentanti in giudizio. Sappiamo tutti, infatti, che i comportamenti dovuti da tali difensori in conseguenza del dovere generale di lealtà e probità, fissati nella loro legge professionale, non sono elaborati con riferimento alla deontologia giudiziaria, ma costituiscono solo un'espressione di grandi principi morali - di dignità, lealtà e decoro - affidati all'esperienza e conoscenza di ciascuno.

Per tali difensori si è, insomma, ancora in presenza di una giustizia interna e *soggettiva*, che molto difficilmente si "*incorpora*" in norme vincolanti riconducibili ad un sistema organico e positivo di regole di deontologia giudiziaria su cui fondare il potere disciplinare dell'Ordine professionale in materia. Ed è evidente che senza una codificazione specifica è difficile costruire un senso etico comune e, soprattutto, fondare una potestà disciplinare conforme alla regola *nullum crimen, nulla poena, sine lege*. Allo stato non si ha, in altri termini, una difesa tecnica consona al nuovo processo tributario e, perciò, anche all'altezza della preparazione, specializzazione e formazione del nuovo giudice speciale a tempo pieno.

Sarebbe stato, quindi, opportuno rimuovere le discriminazioni indotte dalla diversità di categorie di difensori tecnici. E il modo più corretto per farlo avrebbe dovuto essere quello di accompagnare con opportuni interventi legislativi alla garanzia offerta dal giudice speciale *togato* a tempo pieno, quella di un corrispondente sistema di difesa tecnica più «consona», anche a livello etico, alla particolare qualificazione dei difensori stessi e alla delicatezza delle cause trattate.

Si tratterebbe - si badi bene - non di racchiudere necessariamente il novero dei difensori in un albo o, comunque, nell'ambito ristretto di una corporazione autoreferenziale come quella degli avvocati, ma di richiedere a chiunque sia abilitato alla difesa tecnica - lo ripeto, a qualunque categoria appartenga e, quindi, sia esso avvocato o no - il rispetto di precise regole professionali di carattere anche deontologico, fermo restando, beninteso, che deve spettare comunque solo all'avvocato cassazionista di patrocinare le cause tributarie dinanzi alla Sezione tributaria della Corte Suprema.

Da qui la necessità di ben individuare in sede normativa il ruolo del difensore tecnico

nel processo tributario, le tipologie e la qualificazione dei difensori abilitati, le tipologie, la qualificazione e il percorso formativo degli aspiranti giudici e i diversi profili etici e deontologici.

2.4. Indipendentemente dai pregi e dalle carenze della legge 130 di cui si è detto, secondo il Gruppo di lavoro del CNEL il legislatore avrebbe dovuto in ogni caso costruire una più attenta disciplina del contraddittorio e della tutela cautelare che riducesse maggiormente gli spazi della cosiddetta “*tutela differenziata*” e consentisse una migliore comparabilità dei diversi istituti processuali, secondo la regola della *translatio iudici* indicata dalla Corte costituzionale. Il tutto avendo di mira, appunto, l’obiettivo finale di un diritto processuale comune.

Le più importanti riforme da attuare avrebbero dovuto riguardare, ad esempio:

- le modalità e i termini della costituzione in giudizio, i quali, con riguardo alla vigente disciplina recata dal d.lgs. n. 546 del 1992, si risolvono attualmente in un *favor* ingiustificato per l’Amministrazione finanziaria a detrimento dell’altra parte in giudizio, rilevabile ai sensi dell’art. 111 Cost. e dell’art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell’uomo;
- l’attuale sistema del gratuito patrocinio, che è indubbiamente farraginoso specie riguardo alle regole che reggono il procedimento di valutazione della sua spettanza;
- la sospensione dell’atto impugnato, la cui riforma dovrebbe avere l’obiettivo di rendere la c.d. fase sospensiva realmente utile, conforme al diritto di difesa e compatibile con la tutela giurisdizionale di cui agli artt. 111 e 113 Cost.;
- l’estensione della giurisdizione tributaria alla condanna del risarcimento dei danni;
- il regime delle spese processuali nell’ipotesi della cessazione della materia del contendere, cui si connette il problema dell’abuso della compensazione delle spese e del privilegio erariale della prenotazione a debito.

La riforma effettuata con la legge n. 130 poteva essere, forse, una buona occasione per uscire definitivamente dall’attuale stato di una giurisdizione che oscilla inerzialmente tra la discrezionalità del legislatore, le oggettive difficoltà di comunicazione tra diversi sistemi processuali e la necessità di rispettare i principi costituzionali del processo a valenza assoluta.

Soprattutto, non si dimentichi anche che su un così complesso quadro di riferimento sono destinate ad incidere le elaborazioni dottrinarie e giurisprudenziali innestate dalle nuove norme processuali civili e, soprattutto, dal nuovo codice del processo amministrativo che al giusto processo fa espresso riferimento. Solo per fare un esempio, con l’entrata in vigore di tale codice ogni situazione giuridica soggettiva correlata all’esercizio di un potere amministrativo finora ricondotta all’interesse legittimo dovrebbe, a rigor di logica, trasformarsi in diritto pubblico soggettivo perché possa soddisfare il principio del giusto processo.

Pure le decisioni della Corte EDU e lo stesso diritto dell’UE dovrebbero essere tenute presenti. Per quanto riguarda quest’ultimo, si dovrebbero fare i conti sia con le disposizioni che introducono il principio di proporzionalità in luogo dei “nostri” classici vizi di sviamento di potere o abuso della discrezionalità, sia con le disposizioni che pretendono effettività e piena equivalenza della tutela delle situazioni giuridiche comunitariamente rilevanti.

E’ anche al recepimento di tali principi e di tali fonti interne e internazionali che, in definitiva, sono affidate le future sorti e il salto di qualità della giurisdizione tributaria.



L'Assemblea
(nella seduta 28 ottobre 2021)

VISTO l'art. 99 della Costituzione ed in particolare il comma 3;

VISTA la legge speciale 30 dicembre 1986, n. 936, recante "Norme sul Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro", ed in particolare l'articolo 10 (Attribuzioni), comma 1, lettera i), che riconosce al Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro l'iniziativa legislativa, l'articolo 12 (Contributo all'elaborazione della legislazione), che regola la trasmissione delle pronunce del CNEL al Governo, alle Camere, alle Regioni e Province autonome ed alle istituzioni europee, ed infine l'articolo 14 (Pronunce del CNEL), che statuisce l'iter di assunzione, da parte dell'Assemblea, delle Pronunce del CNEL;

VISTO il Regolamento degli organi, dell'organizzazione e delle procedure, approvato dall'Assemblea del Cnel il 17 luglio 2019 ed in particolare gli articoli 12 (Programma) e 14, (Iniziativa legislativa); Vista la sentenza della Corte costituzionale 27 novembre del 1998, n. 383;

VISTA la Determinazione del Presidente del CNEL, 23 novembre 2020, n. 2014, concernente la costituzione gruppo di lavoro formato da insigni accademici, magistrati, professionisti ed esperti dell'amministrazione finanziaria, coordinati dal Prof. Franco Gallo, per l'esame delle tematiche connesse alla riforma fiscale anche al fine della redazione di una iniziativa legislativa ai sensi dell'art. 99, comma 3, della Costituzione;

VISTI gli elaborati prodotti dal gruppo di lavoro come sopra costituito ed insediato il 10 novembre 2020, all'esito della seduta plenaria dei sottogruppi del 9 luglio 2021;

VISTO in particolare l'elaborato trasmesso al CNEL (prot.: 19 luglio 2021, n. 1326), prodotto dal Sottogruppo D "Riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria e del contenzioso tributario", coordinato dal Prof. Avv. Alessandro De Stefano, all'esito di sedute di approfondimento dei temi ivi trattati, tenute nelle date 5 e 18 maggio 2021, 8 e 22 giugno 2021;

VISTI i resoconti delle sedute delle Commissioni istruttorie congiunte I, II e III, del 8 gennaio 2021, 9 settembre 2021 e 15 settembre 2021;

VISTI i verbali delle sedute assembleari del 25 novembre 2020, (punto 2 O.d.g.), 17 dicembre 2020 (punto 9 O.d.g.), Assemblea 27 gennaio 2021; 24 febbraio 2021, (punto 2 O.d.g.) e 26 maggio 2021 (punto 3 O.d.g.);

VISTI i verbali delle sedute dell'Ufficio di Presidenza del 13 maggio 2021 (punto 2 O.d.g.), 20 maggio 2021 (punto 3 O.d.g.), e 15 settembre 2021;

TENUTO CONTO delle Osservazioni e Proposte - n. 409/2021 - per il successivo inoltro alle Commissioni Finanze della Camera e del Senato concernenti *"Note per l'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario"*) all'esito dell'audizione parlamentare del Presidente del CNEL, 1 marzo 2021, dinanzi alla Commissioni medesime;

RITENUTO di esercitare la prerogativa sancita al comma 3 dell'articolo 99 della Costituzione concernente la iniziativa legislativa del CNEL nella specifica materia di *riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria e del contenzioso tributario*;

Udita la relazione del Presidente Prof. Tiziano Treu;

TENUTO CONTO delle osservazioni emerse nel corso della discussione assembleare;

SENTITO il Segretario generale Cons. Paolo Peluffo,

APPROVA

l'unito atto di iniziativa legislativa corredato dalle relazioni illustrativa e tecnica, concernente *"Riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria e del contenzioso tributario"*.

Ordina che il presente atto sia trasmesso al Presidente del Consiglio dei ministri, al Presidente della Camera dei deputati ed al Presidente del Senato della Repubblica per il seguito di competenza.

F.TO IL PRESIDENTE
Prof. Tiziano TREU

Articolato

Articolo 1

(Delega al Governo per la riforma dell'Ordinamento della giustizia tributaria e del contenzioso tributario l'integrazione e l'attuazione dello Statuto dei diritti del contribuente)

1. Il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto modifiche dell'ordinamento della giustizia tributaria e del contenzioso tributario, attuative dei principi costituzionali espressi dagli artt. 24, 53, 97, 102, 106, 108 e 111 della Costituzione ed ispirate ai principi generali della C.E.D.U. e delle tradizioni giuridiche comuni degli Stati Membri dell'Unione Europea, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:
 - a. istituzione del "Tribunale Tributario" per il giudizio di primo grado e della "Corte di Appello Tributaria" per il giudizio di secondo grado, in sostituzione delle esistenti Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, composti da giudici professionali a tempo pieno assunti per pubblico concorso;
 - b. istituzione del ruolo dei Giudici Tributarî, con *status* giuridico ed economico identico a quello dei magistrati ordinari di merito;
 - c. disciplina del concorso pubblico per esami scritti ed orali per l'accesso al ruolo dei Giudici tributarî, modellato su quello del concorso per uditore giudiziario, con previsione di specifiche prove sul diritto tributario e sull'economia, la contabilità ed il bilancio aziendali;
 - d. previsione della partecipazione al sistema della giustizia tributaria di magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili a seguito di specifico incarico conferito dai rispettivi ordini di autogoverno sulla base di criteri di massima definiti con proprio regolamento;
 - e. determinazione delle sedi e degli ambiti territoriali di competenza dei Tribunali tributarî e delle Corti di Appello tributarie, prevedendo in via ordinaria la loro dislocazione rispettivamente presso i capoluoghi di provincia ed i capoluoghi di regione, ed in via derogatoria il loro accorpamento in ambiti territoriali omogenei secondo criteri di economicità e di efficienza, tenendo conto delle potenzialità del processo telematico ed assicurando la tendenziale analogia dei carichi processuali;
 - f. determinazione degli organici dei giudici tributarî sulla base di criteri che tengano conto, con opportuni indici di ponderazione, del numero, del valore e dell'oggetto delle controversie proposte nell'ultimo triennio nelle aree di competenza;
 - g. istituzione del Consiglio Superiore della Giustizia Tributaria, quale organo di autogoverno del giudice tributario di merito, con funzioni analoghe a quelle del Consiglio Superiore della Magistratura;
 - h. regolamentazione della responsabilità disciplinare dei giudici tributarî e del procedimento sanzionatorio, uniformando la normativa a quella della magistratura ordinaria;
 - i. affidamento dell'organizzazione e del funzionamento dei servizi della giustizia tributaria, comprese quelle relative alla riscossione del contributo unificato, al Ministero dell'Economia e delle Finanze;
 - j. introduzione di norme transitorie che: a) assicurino il transito dei giudici tributarî attualmente in servizio nei nuovi ruoli della giustizia tributaria, mediante un

esame per titoli, riservato ai giudici con anzianità minima di cinque anni, che tenga conto della professionalità espressa attraverso le sentenze redatte ed eventuali pubblicazioni; b) consentano la proroga degli incarichi in corso nella misura necessaria a consentire il completamento dei nuovi organici;

- k. regolamentazione per via legislativa, nel rispetto dell'art. 102 Cost., dell'esistente Sezione Tributaria specializzata presso la Corte Suprema di Cassazione, favorendo la stabilità della sua composizione, coordinandola con il sistema della giustizia tributaria di merito ed assicurando l'accesso da parte di magistrati della Corte di Appello tributaria a seguito di designazione del Consiglio Superiore della Magistratura fondata su criteri di massima definiti con proprio regolamento;

l. [Ovvero, in alternativa]:

- m. regolamentazione per via legislativa, nel rispetto dell'art. 102 Cost., dell'esistente Sezione Tributaria specializzata presso la Corte Suprema di Cassazione, favorendo la stabilità della sua composizione e determinando le regole dell'accesso;
- n. attribuzione delle cause tributarie in grado di appello e di quelle di primo grado relative ai tributi di valore superiore a € 100.000,00 ad un Collegio composto di tre membri, e delle altre cause tributarie di primo grado ad un giudice di ruolo monocratico con almeno tre anni di servizio nel sistema della giustizia tributaria;
- o. disciplina della udienza telematica del processo tributario sulla base di opzione espressa da una delle parti entro un termine di 5 giorni dalla data di comunicazione dell'udienza, in mancanza di opposizione della controparte nei 10 giorni successivi, in modo da favorire l'efficienza del processo e la razionale utilizzazione degli strumenti di comunicazione da remoto, da garantire la corretta autenticazione delle parti e dei difensori e la tutela del contraddittorio e dei dati personali, da assicurare il corretto svolgimento delle attività collegiali e l'assistenza del pubblico attraverso idonea piattaforma informatica;
- p. sostituzione della parola "mediazione" con la parola "conciliazione amministrativa" nell'art. 17 *bis* del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;
- q. ferme restando le disposizioni di cui agli artt. 48 e 48 *bis* del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 in tema di conciliazione giudiziale ed extra-giudiziale, estensione al processo tributario delle disposizioni relative alla proposta di conciliazione del giudice di cui all'art. 185 *bis* c.p.c., e modifica dell'art. 15, comma 2 *octies*, del d.lgs. 546/1992, prevedendo in aggiunta che le spese del processo restano a carico della parte che non abbia accettato senza giustificato motivo la proposta del giudice, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta di definizione ad essa rivolta;
- r. inserimento, tra gli atti impugnabili ai sensi dell'articolo 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'atto di recupero del tributo indebitamente compensato;
- s. al fine di assicurare la parità delle parti, l'effettività del contraddittorio e la speditezza del giudizio e di salvaguardare nel contempo il diritto di difesa, previsione di termini decadenziali per il deposito di documenti, memorie difensive e repliche, con previsione del diritto di partecipare alla discussione orale e di presentare repliche solo in caso di costituzione entro il termine stabilito dall'art. 32, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 per il deposito della memoria difensiva;
- t. previsione del divieto di produrre atti e documenti, che in sede di verifica il contribuente abbia rifiutato di esibire con dolo o colpa grave, abbia falsamente dichiara-

- to di non possedere o abbia sottratto ad ispezione per errore non scusabile;
- u. introduzione tra i mezzi istruttori di dichiarazioni, liberamente apprezzabili dal giudice, rese da persone informate dei fatti nelle forme e sotto le responsabilità previste dagli artt. 47 del dpr 28 dicembre 2000, n. 445;
 - v. previsione della facoltà del giudice di sentire come testimoni, nel contraddittorio delle parti, le persone informate dei fatti che siano state sentite dai verbalizzanti nel corso delle indagini o abbiano reso le dichiarazioni sostitutive di cui alla lettera precedente su circostanze rilevanti ai fini del giudizio;
 - w. estensione al processo tributario della prova testimoniale scritta di cui agli artt. 257 *bis* c.p.c. e 103 *bis* disp. att. c.p.c., come introdotti dall'art. 46, comma 8, della l. 18 giugno 2009, n. 69, su istanza di parte ed autorizzazione del giudice, allorquando occorre accertare situazioni di fatto rilevanti ai fini del giudizio, delle quali esista un principio di prova ed il testimone abbia conoscenza diretta, e che non sia possibile verificare con altri mezzi;
 - x. previsione della facoltà del Procuratore Generale presso la Corte di Cassazione di richiedere la fissazione urgente di cause seriali o di rilevante importanza;
 - y. previsione della facoltà del giudice di merito di richiedere al Procuratore Generale presso la Corte di Cassazione di sottoporre in via pregiudiziale alla Suprema Corte un motivato quesito pregiudiziale sul significato e sulla portata di norme tributarie, che riguardino cause seriali, risultino di difficile ed incerta interpretazione e non abbiano formato oggetto di precedenti pronunce di legittimità, con sospensione della causa fino all'esito del procedimento incidentale e con facoltà delle parti di partecipare al giudizio incidentale che dovesse essere istaurato con procedura accelerata dinanzi alla Corte di Cassazione e con valore vincolante della soluzione interpretativa accolta nell'ambito della causa in cui il quesito sia stato sollevato;
 - z. estensione delle norme del Codice deontologico forense ai difensori appartenenti ad altre categorie, abilitati alla difesa nelle cause dinanzi al giudice tributario.

2. Il Governo è delegato a adottare, entro centottanta giorni dall'entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni dei decreti.

3. Il decreto legislativo di cui al comma 1 è adottato su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa acquisizione del parere della Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, del parere del Consiglio di Stato, e del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro, che sono resi nel termine di quarantacinque giorni dalla data di trasmissione dello schema di decreto legislativo, decorso il quale il Governo può comunque procedere. Lo schema di decreto legislativo è successivamente trasmesso alle Camere per l'espressione dei pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari e della Commissione parlamentare per la semplificazione, che si pronunciano nel termine di sessanta giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale il decreto legislativo può essere comunque adottato. Se il termine previsto per il parere cade nei trenta giorni che precedono la scadenza del termine previsto al comma 1 o successivamente, la scadenza medesima è prorogata di novanta giorni. Il Governo, qualora non intenda

conformarsi ai pareri parlamentari, trasmette nuovamente il testo alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modificazioni, corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione. Le Commissioni competenti per materia possono esprimersi sulle osservazioni del Governo entro il termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può comunque essere adottato.

4. Entro dodici mesi, rispettivamente, dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1, e del decreto legislativo di cui al comma 2, il Governo può adottare, nel rispetto dei principi e criteri direttivi e della procedura di cui al presente articolo, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive.

Relazione illustrativa e tecnica

(Anche ai sensi dell'art. 17, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 "Legge di contabilità e finanza pubblica")

La presente proposta è elaborata a conclusione dei lavori del sottogruppo per la riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria e del contenzioso tributario, composto all'interno della Commissione istituita su iniziativa del CNEL per lo studio delle problematiche attinenti alla riforma del vigente sistema fiscale.

Con la presente proposta si è cercato di recepire e di armonizzare tutti i preziosi contributi offerti dai partecipanti al sottogruppo. Occorre tuttavia segnalare che, pur nell'ambito di un unanime orientamento concernente l'attribuzione delle funzioni giurisdizionali ad un giudice tributario specializzato a tempo pieno, nominato per pubblico concorso, si è manifestata una disparità di opinioni sulla opportunità di mantenere l'attuale carattere di specialità dell'ordinamento tributario di merito, piuttosto che far confluire la giustizia tributaria nell'ambito della giurisdizione ordinaria. La presente proposta si ispira al primo orientamento; tuttavia, per tener conto dell'opinione dissenziente, si sono formulate due proposte distinte, che saranno meglio specificate nel prosieguo, sul tema relativo al raccordo tra l'ordinamento tributario e l'ordinamento giudiziario ordinario, in funzione del passaggio dai gradi di merito al giudizio di legittimità dinanzi alla Suprema Corte di Cassazione.

I lavori del sottogruppo sono stati illustrati nel corso della riunione plenaria della Commissione CNEL del 9 luglio 2021 ed ha trovato il consenso di tutti i suoi componenti, con una sola riserva – di cui si darà atto nel prosieguo – relativa alla proposta introduzione dell'istituto del rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione su questioni di diritto di incerta soluzione, idonee a generare un contenzioso seriale.

Con la presente relazione si intende evidenziare – con opportuna sinteticità – i contenuti e le ragioni giustificative della proposta conclusiva.

1. I profili inerenti all'ordinamento della giustizia tributaria

Il sottogruppo ha condiviso le unanimi opinioni degli esperti e degli operatori del diritto tributario, relative alla grave inadeguatezza dell'attuale sistema della giustizia tributaria, che è incentrato su gradi di merito affidati a giudici onorari ed ha condotto alla produzione di un insostenibile carico di ricorsi presso la Suprema Corte di Cassazione. Questa situazione comporta un insufficiente grado di tutela giurisdizionale nelle controversie tra contribuente e fisco e, traducendosi in una crisi strutturale del

contenzioso tributario in sede di legittimità, finisce per riflettersi sull'amministrazione della giustizia nel proprio complesso. Per tale ragione, appare indispensabile procedere ad una radicale riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria, affidando la tutela giurisdizionale ad un giudice altamente specializzato a tempo pieno, assunto per pubblico concorso, in attuazione di superiori principi di rango costituzionale.

Il sottogruppo ha espresso l'avviso che la soluzione astrattamente preferibile sarebbe quella di comprendere il contenzioso tributario nell'ambito della giustizia ordinaria, nel rispetto della tendenziale unicità della giurisdizione. Secondo l'opinione prevalente, tuttavia, questa soluzione – pur auspicabile – finirebbe per aggravare l'attuale crisi della giustizia ordinaria, generando un nuovo, insostenibile carico degli affari pendenti ed allungando ulteriormente i tempi dei processi. Per queste ragioni, la soluzione migliore è apparsa la sostituzione delle attuali Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali con un giudice speciale di primo e secondo grado a tempo pieno, di alta specializzazione ed assunto per pubblico concorso, che utilizzi le strutture attuali, che presentano servizi con buon grado di organizzazione e di funzionamento ed assicurano lo svolgimento dei giudizi in tempi sufficientemente rapidi. Questa soluzione appare conforme ai principi costituzionali, perché la Corte costituzionale ha ripetutamente affermato che la configurazione di una giurisdizione tributaria non si pone in contrasto con il divieto di istituzione di giudici speciali, previsto dall'art. 102, comma 2, Cost.

Si ritiene tuttavia opportuno che il nuovo ordinamento della giustizia tributaria, pur avendo carattere di specialità, rifletta fedelmente il modello dell'ordinamento giudiziario ordinario. In tal modo, si intende evidenziare l'analogia della dignità, delle funzioni e dello *status* del nuovo giudice, che dovrebbe differenziarsi dal giudice ordinario solo per la diversità della materia che distingue l'ambito della sua giurisdizione. Nel nome di questo parallelismo, si ritiene che i giudici di primo e secondo grado assumano la denominazione di "Tribunale tributario" e di "Corte di Appello Tributaria" (lettera a) della proposta); che i giudici tributari siano assunti con un concorso analogo a quello di uditore giudiziario (salva la specificità di alcune materie di esame) ed abbiano identità di carriera e di trattamento economico (lettere b e c); che sia istituito un organo di autogoverno analogo al CSM (lettera g); che siano previsti un codice di disciplina ed un procedimento disciplinare sul modello di quelli vigenti per la Magistratura ordinaria (lettera h).

Importanza fondamentale per l'equilibrio del sistema assume la lettera d), con cui si prevede la facoltà dei magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili di partecipare al sistema della giustizia tributaria a seguito di specifico incarico conferito dai rispettivi ordini di autogoverno sulla base di criteri di massima definiti con proprio regolamento. Questa previsione assolve a due precipue finalità: a) consentire al sistema della giustizia tributaria di non rimanere chiuso in se stesso, ma di arricchirsi degli apporti di magistrati con diversi ambiti di esperienza, in modo da favorire l'osmosi tra le diverse discipline che confluiscono nel diritto tributario e che incidono sulla regolamentazione del rapporto giuridico di imposta; b) consentire ai magistrati appartenenti a diversi ordini di acquisire una specifica formazione professionale nell'ambito del diritto tributario. Questa possibilità assume particolare importanza per consentire la formazione professionale dei Magistrati ordinari che potranno comporre la Sezione tributaria specializzata presso la Corte di Cassazione.

Di particolare rilievo appare anche la lettera e), con cui si propone l'accorpamento di sedi giudiziarie in zone territoriali omogenee, in modo da realizzare opportune economie di scala ed evitare eccessive frammentazioni. Questa soluzione potrebbe essere favorita dalle potenzialità del processo telematico (da implementare con la previsione dell'udienza telematica, cui si farà riferimento in seguito), che consentono di superare l'esigenza di uno stretto collegamento fisico tra Uffici giudiziari e territorio.

Si ritiene inoltre che, per favorire l'ottimale funzionamento degli Uffici giudiziari ed il più equilibrato espletamento delle loro attività, le dotazioni organiche dovrebbero essere determinate in rapporto ai carichi giudiziari dell'ultimo triennio, piuttosto che in base al dato estrinseco della popolazione residente nel distretto o nel circondario. Inoltre, come evidenziato alla lettera f), i dati relativi al contenzioso dovrebbero essere opportunamente ponderati, tenendo conto non solo del numero, ma anche del valore e dell'oggetto delle cause promosse nella sede e nel periodo considerati.

Apparentemente eccentrico rispetto al prospettato parallelismo dei nuovi organi della giustizia tributaria e quelli della magistratura ordinaria appare la lettera i), con il quale si propone di affidare al Ministero dell'Economia e delle Finanze le funzioni relative all'organizzazione ed al funzionamento dei servizi della giustizia tributaria, comprese quelle relative alla riscossione del contributo unificato. Sebbene si ritenga che, secondo l'ottimale riparto delle funzioni amministrative, tali funzioni dovrebbero spettare al Ministero della Giustizia, si ritiene opportuno tenere ferme le competenze attuali (che non incidono sull'esercizio dell'attività giurisdizionale) allo scopo di favorire una migliore transizione al nuovo sistema, evitando il rischio che un eventuale cumulo di cambiamenti sul piano sia giudiziario che burocratico possa nuocere al buon avvio della riforma.

I lavori del sottogruppo si sono concentrati sul futuro regime dell'ordinamento giurisdizionale tributario, in guisa che le problematiche di carattere transitorio sono state esaminate solo per i profili di massima, piuttosto che nel dettaglio. In questa ottica, alla lettera j) si è espresso l'avviso che - nella fase di prima applicazione della riforma e nella attesa dei primi concorsi pubblici, da bandire con ogni possibile urgenza - i posti di ruolo vacanti possano essere coperti attraverso un concorso riservato ai giudici attualmente in servizio, tenendo conto non solo dell'anzianità acquisita, ma anche e soprattutto della professionalità espressa attraverso le sentenze redatte e le eventuali pubblicazioni. I restanti posti vacanti dovrebbero essere coperti mediante proroga degli attuali incarichi.

La questione più controversa, della quale si ritiene opportuno dare atto mediante la formulazione di due proposte alternative (lettere k e l), riguarda il raccordo tra l'ordinamento della giustizia tributaria di merito, affidato al nuovo giudice speciale, e l'ordinamento della sezione tributaria presso la Corte di Cassazione, quale giudice di legittimità appartenente al sistema della giurisdizione ordinaria. A tal riguardo si sono manifestati due orientamenti:

secondo una prima tesi, occorre consentire al giudice tributario speciale di accedere alla già esistente sezione tributaria specializzata presso la Corte Suprema di Cassazione, non solo per offrirgli le opportune prospettive di carriera, ma anche e soprattutto per assicurare che il giudizio di legittimità si arricchisca dell'esperienza e della professionalità da lui maturate nei gradi di merito. Questa soluzione non troverebbe ostacoli di carattere costituzionale, secondo la più corretta interpretazione dell'art.

102, comma 2, secondo periodo, che – nel prevedere la partecipazione di “cittadini idonei estranei alla magistratura” alle sezioni specializzate istituite presso gli organi giudiziari ordinari per determinate materie – dovrebbe consentire a più forte ragione la partecipazione di giudici speciali, che abbiano uno *status* identico a quello dei magistrati ordinari. Questa tesi sembra avallata dalla sentenza della Corte costituzionale n. 1 del 1983, che riconosce la potestà del legislatore ordinario di coordinare gli ordinamenti giudiziari “acefali” e l'ordinamento della Suprema Corte. In questa prospettiva, si propone non solo di dare una veste legislativa alle vigenti norme organizzative interne che regolano il funzionamento di una sezione specializzata tributaria presso la Corte di Cassazione, ma anche di prevedere che possano accedere ad essa anche i magistrati della Corte di Appello tributaria, a seguito di designazione del Consiglio Superiore della Magistratura fondata su criteri di massima definiti con proprio regolamento.

Secondo altra tesi, il connubio tra giudici ordinari e giudici speciali nell'ambito della stessa sezione specializzata della Corte di Cassazione costituirebbe un sistema ibrido e troverebbe ostacoli di ordine costituzionale, organizzativo e funzionale. In questa prospettiva, si osserva che la citata sentenza della Corte Costituzionale n. 1/83 non reca il riconoscimento della conformità a costituzione di una eventuale sezione tributaria specializzata “mista”; che la cooptazione di magistrati estranei alla magistratura ordinaria presso la Corte di Cassazione non sarebbe compatibile con le vigenti norme regolamentari interne; che l'eventuale ingresso di giudici estranei alla magistratura ordinaria nella Sezione specializzata tributaria finirebbe per alterare il buon funzionamento delle Sezioni Unite della Cassazione, alla quale tali giudici finirebbero per accedere. In questa prospettiva, la proposta di riforma dovrebbe limitarsi a prevedere la “legificazione” delle norme organizzative interne che disciplinano l'attuale sezione tributaria, assicurando una migliore stabilità della sua composizione, e non dovrebbe prevedere in aggiunta la possibilità di accesso da parte dei giudici tributari di merito.

2. Le norme di riforma del contenzioso

Il sottogruppo ritiene che l'attuale disciplina del processo tributario sia sostanzialmente valida, perché prevede un rito sufficiente rapido e snello, che favorisce l'efficienza del sistema giudiziario. Si ritiene quindi che occorra limitarsi ad alcuni specifici interventi, tra loro coordinati, che mirano soprattutto a adeguare il rito alle nuove tecnologie, a favorire una più effettiva tutela del contraddittorio e della parità delle parti, a consentire un migliore utilizzo dei mezzi istruttori ed a promuovere strumenti di conciliazione e di deflazione del contenzioso. In particolare, le proposte del sottogruppo si articolano sui seguenti temi:

a) la composizione del giudice e lo svolgimento dell'udienza

Esigenze di efficienza operativa e di responsabilizzazione del giudice suggeriscono di distinguere il giudizio di appello, affidato ad un giudice collegiale composto di tre membri, dal giudizio di primo grado, che, in via di principio, dovrebbe essere affidato ad un giudice monocratico. Si ritiene tuttavia che l'affidamento delle cause di primo grado ad un giudice monocratico non possa essere generalizzato e richieda alcune cautele: sotto il profilo oggettivo, sembra prudente – quanto meno nella fase di prima applicazione della riforma – mantenere la composizione collegiale del giudice di

primo grado per le cause di maggiore valore, che sono normalmente più complesse e richiedono un maggior livello di esperienza; per altro verso, si ritiene che le funzioni di giudice monocratico possano essere attribuite solo a giudici di ruolo, che abbiano superato un concorso pubblico (con esclusione, quindi, dei giudici onorari, che nella fase di prima applicazione conserverebbero il proprio incarico fino al completamento dei nuovi ruoli) ed a giudici che abbiano già acquisito un sufficiente grado di esperienza nel sistema della giustizia tributaria (con esclusione, quindi, dei giudici di prima nomina e dei giudici provenienti da altre giurisdizioni che non abbiano compiuto un triennio di esperienza nel sistema della giustizia tributaria). Per queste ragioni, la previsione di una competenza collegiale per le cause di primo grado appare necessaria non solo per consentire una più ponderata decisione delle cause di maggiore importanza, ma anche per consentire lo svolgimento della necessaria attività di formazione dei giudici tributari, mediante confronto con i Collegi più anziani. Si propone dunque, alla lettera m), di prevedere l'attribuzione delle cause di primo grado relative ai tributi di valore superiore a € 100.000,00 ad un Collegio composto di tre membri, e delle altre cause tributarie di primo grado ad un giudice di ruolo monocratico con almeno tre anni di servizio nel sistema della giustizia tributaria.

Si ritiene che altro punto qualificante della riforma del rito tributario possa essere costituito dalla disciplina della udienza telematica, come da proposta formulata alla lettera n). Una tale disciplina, che tende a valorizzare le potenzialità delle nuove tecnologie e potrebbe avere un effetto espansivo per la disciplina di altri procedimenti giurisdizionali, dovrebbe avere carattere derogatorio rispetto alla tradizionale udienza in presenza e dovrebbe essere attivata su opzione espressa da una delle parti entro il termine di 5 giorni dalla data di comunicazione dell'udienza, in mancanza di opposizione della controparte nei 10 giorni successivi. Un tale sistema favorirebbe l'economicità e l'efficienza del processo e dovrebbe comunque garantire la corretta autenticazione delle parti e dei difensori, la tutela del contraddittorio e dei dati personali, il corretto svolgimento delle attività collegiali e l'assistenza del pubblico alle udienze pubbliche attraverso idonee piattaforme telematiche.

b) Gli strumenti conciliativi

Nel sistema della giurisdizione tributaria dovrebbero assumere particolare rilevanza gli strumenti conciliativi, che appaiono espressione dei valori della collaborazione e della buona fede a cui il sistema tributario dovrebbe ispirarsi, ai sensi dell'art. 10, comma 1, dello Statuto del contribuente ed in attuazione dei generali principi di capacità contributiva e di buon andamento. Tali strumenti dovrebbero essere altresì coordinati con i mezzi di definizione della controversia in sede amministrativa, quali l'accertamento con adesione nella fase sia antecedente che successiva alla adozione dell'atto impositivo, e dovrebbero favorire una maggiore coscienza dei doveri contributivi, un più equo sistema di tassazione, una consistente deflazione del contenzioso, una più efficace attività di riscossione ed una maggiore stabilità e certezza dei rapporti fiscali per le imprese, con conseguenti vantaggi per l'equilibrio del sistema economico nel suo complesso.

In questa prospettiva, alle lettere o) e p) si propone di conservare tutte le forme conciliative attualmente previste, sia nella fase precontenziosa, quale presupposto processuale dell'azione per le cause di valore inferiore a cinquantamila euro (art. 17 *bis* del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) che nel corso del processo ("conciliazione in udienza"

di cui all'art. 48, d.lgs. 546/1992, e "conciliazione fuori udienza" di cui al successivo art. 48 *bis*). Si ritiene tuttavia che nel già menzionato art. 17 *bis* del d.lgs. 546/1992, occorra sostituire la parola "mediazione" con le parole "conciliazione amministrativa" (lettera o); e ciò sia perché il termine "mediazione" costituisce fonte di equivoci, in mancanza di un soggetto in posizione di terzietà preposto alla attività di definizione, sia perché appare necessario differenziare tale procedimento dalla conciliazione giudiziaria e stragiudiziale prevista dai citati artt. 48 e 48 *bis* del d.lgs. 546/1992.

Si ritiene inoltre che, al mantenimento ed alla valorizzazione degli strumenti conciliativi esistenti, si debba aggiungere – fino ad assumere un ruolo preminente – una ulteriore forma di definizione bonaria affidata alla iniziativa del giudice, mediante estensione al processo tributario delle disposizioni contenute nell'art. 185 *bis* c.p.c.. Al fine di rafforzare l'efficacia di questa disposizione, è utile prevedere altresì che le spese del processo restano a carico della parte che non abbia accettato senza giustificato motivo la proposta del giudice, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta di definizione ad essa rivolta.

c) Il rito e l'istruttoria

Alla lettera q) si propone di includere, tra gli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'atto di recupero dei recuperi indebitamente compensati. La norma potrebbe apparire superflua, perché la giurisprudenza ritiene pacificamente impugnabile tale categoria di atti. Ciò nonostante, si ritiene opportuno dare maggiore completezza ed organicità alla disciplina processuale, anche al fine di dare migliore evidenza all'atto di recupero, quale istituto a carattere estremamente invasivo, che è stato elaborato prevalentemente attraverso la prassi e che costituisce oggetto di una disciplina normativa ancora incerta e lacunosa.

Assume notevole impatto la proposta articolata alla lettera r), con cui si intende affermare la natura decadenziale dei termini per la produzione di documenti, memorie e note di repliche ed il divieto della costituzione in giudizio "ultra-tardiva" (e, cioè, della costituzione in giudizio oltre il termine per la produzione di memoria difensiva, ai sensi dell'art. 32, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992). In tal modo si vuole contrastare la frequente prassi di taluni Enti impositori che, in contraddizione con il loro ruolo di attori in senso sostanziale, tendono a costituirsi in giudizio ed a svolgere la propria attività di difesa solo all'ultimo momento (spesso coincidente con la data stessa dell'udienza), così impedendo la formazione di un contraddittorio effettivo con il contribuente e ledendo i suoi diritti di difesa.

La fissazione del termine ultimo per la costituzione in giudizio al momento del deposito della memoria difensiva assicura una maggiore parità delle parti, una maggiore pienezza del contraddittorio ed una maggiore speditezza del giudizio, salvaguardando allo stesso tempo il diritto di difesa. Essa consente infatti al contribuente di conoscere e prevedere la condotta processuale dell'Ente impositore prima della data dell'udienza fissata per la decisione, consentendo la facoltà di replica ed evitando un "effetto sorpresa" che potrebbe comportare la necessità di un rinvio o determinare una pronuncia basata su fatti nuovi, in precedenza non conosciuti.

Con la lettera t) si propone di precisare, nel giusto contesto normativo ed in conformità con gli indirizzi giurisprudenziali più autorevoli, il significato e la portata delle disposizioni che prevedono il divieto di utilizzare atti e documenti di cui sia stata

rifiutata l'esibizione in sede di verifica (cfr. art. 32, comma 4, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, ed art. 52, comma 5, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633). Al fine di conciliare l'esercizio del diritto di difesa con l'esigenza di garantire il corretto svolgimento dell'attività di verifica e di scongiurare i rischi connessi a produzioni documentali tardive, si ritiene opportuno puntualizzare che il divieto di cui trattasi opera nel solo caso in cui il comportamento del contribuente sia connotato da una condotta dolosa o gravemente colposa, e non pure quando la mancata esibizione degli atti richiesti dai verificatori sia cagionato da difficoltà obiettive.

Le disposizioni proposte alle lettere s), t) ed u) si riferiscono alle dichiarazioni rese da terzi in sede extra-giudiziale ed alla prova testimoniale nel processo tributario. Tali disposizioni tendono a colmare le attuali lacune dell'istruttoria nel processo tributario, determinate soprattutto dal divieto contenuto nell'art. 7, comma 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Si tratta di un divieto in gran parte ingiustificato, che non trova corrispondenza in altri rami dell'ordinamento processuale e che è astrattamente idoneo a ledere il corretto esercizio dell'attività di difesa e la corretta attuazione degli obblighi contributivi. Con riferimento a questi temi, si ritiene che si debbano distinguere due profili: quello della utilizzabilità delle dichiarazioni acquisite dai verbalizzanti nel corso delle indagini, che sono normalmente considerate "prove atipiche" liberamente valutabili dal giudice, in connessione con altri elementi di prova. Con la lettera r) si propone che, per favorire la parità delle posizioni delle parti nel processo, debba essere prevista la facoltà del contribuente di produrre analoghe dichiarazioni di terzi, redatte nella forma della certificazione sostitutiva di cui all'art. 47 del dpr 28 dicembre 2000, n. 445. Si tratta in realtà di convalidare una prassi già diffusa nella giurisprudenza di merito, che è opportuno tuttavia di dotare di copertura legislativa, in considerazione del fatto che le norme vigenti attribuiscono rilevanza a tali dichiarazioni solo nei confronti degli organi della amministrazione pubblica e dei gestori o esercenti di pubblici servizi, e non pure a scopi di dimostrazione in giudizio. Sotto altro profilo, occorre considerare, che le prove "atipiche", che si siano formate senza contraddittorio in altra sede, dovrebbero poter ammesse nel processo alla condizione che il contraddittorio si possa formare nel proprio ambito. Per questo motivo, dovrebbe essere fatta sempre salva la possibilità del giudice o delle parti di disporre l'audizione come testi delle persone che abbiano reso dichiarazioni su circostanze aventi rilevanza decisiva ai fini del giudizio, così come proposto alla lettera u);

quello della estensione al processo tributario (lettera v) della prova testimoniale scritta, di cui agli artt. 257 *bis* c.p.c. e 103 disp. att. c.p.c., come introdotti dall'art. 46, comma 8, della l. 18 giugno 2009, n. 69. Questa possibilità dovrebbe trovare applicazione nei casi in cui non si ritengano sufficienti le dichiarazioni di cui si è detto alla lettera precedente e – per essere effettiva – dovrebbe essere rimessa all'iniziativa di ciascuna parte, previa autorizzazione del giudice. Si ritiene inoltre che, per esigenze di economia processuale, l'uso di questo strumento dovrebbe essere limitato alle ipotesi in cui occorra accertare situazioni di fatto rilevanti ai fini del giudizio, delle quali esista un principio di prova ed il testimone abbia conoscenza diretta, e che non sia possibile verificare con altri mezzi;

d) Gli strumenti di deflazione

Si ritiene che, ai fini dell'efficiente esercizio della funzione giurisdizionale, assuma

un'importanza strategica la deflazione del contenzioso. La possibilità di risolvere in tempi rapidi e con pronunce autorevoli i conflitti tra il contribuente e gli enti impositori, presuppone infatti un numero di controversie concretamente gestibile

Attualmente, la gravità del problema è testimoniata soprattutto dall'arretrato che si è accumulato presso la Suprema Corte di Cassazione, nonostante ogni possibile sforzo compiuto al fine di razionalizzare l'impiego delle risorse umane disponibili e di massimizzare i risultati concretamente perseguibili. È auspicabile che le attuali difficoltà potranno essere notevolmente ridimensionate attraverso il potenziamento degli strumenti conciliativi a cui si è fatto riferimento innanzi ed il miglioramento della qualità delle sentenze di merito, che dovrebbe derivare dalla maggiore qualificazione del giudice tributario a tempo pieno, altamente specializzato, che si propone di istituire. Occorre ritenere tuttavia che si potranno perseguire ulteriori risultati in termini di contenimento del contenzioso, se si adottano specifici strumenti per accrescere la certezza del diritto attraverso il migliore esercizio della funzione di nomofilachia della Corte Suprema di Cassazione. Si ritiene infatti che il più grave fattore di crisi del sistema della giustizia tributaria sia rappresentato dalla diffusione di norme di scarso tecnicismo, emanate in modo spesso alluvionale, e dalla tendenza degli Enti impositori a coltivare ad oltranza ogni singola controversia che presenti problemi interpretativi, al fine di evitare la formazione di precedenti giurisdizionali sfavorevoli. Ciò si traduce in un'enorme diffusione di contenzioso seriale e di giudicati contrastanti e nella contrapposta esigenza di una più tempestiva formazione di orientamenti interpretativi stabili ed omogenei. A tal fine si propone:

di valorizzare il ruolo della Procura Generale presso la Suprema Corte, con l'intento di intercettare ed accelerare la fissazione di "cause - pilota", che interessino contenziosi seriali, prospettino questioni di diritto rilevanti o offrano occasione per risolvere incertezze e conflitti giurisprudenziali. In questa prospettiva, alla lettera w) si propone di attribuire al Procuratore Generale la facoltà di richiedere la fissazione urgente di cause seriali o di rilevante importanza;

di prevedere la facoltà dei giudici di rivolgere alla Suprema Corte, per il tramite del Procuratore Generale presso la Cassazione, un quesito pregiudiziale sul significato e sulla portata della norma controversia. In tal caso, il giudizio dinanzi al giudice a quo rimarrebbe sospeso fino all'esito del procedimento incidentale, e le parti potrebbero partecipare alla fase di giudizio che si svolgerà in sede di legittimità, con effetti vincolanti nei propri confronti del principio di diritto che sarà enunciato dalla Suprema Corte (lettera x). Si tratterebbe di una utile integrazione della proposta formulata alla lettera precedente, in considerazione del fatto che normalmente le novità interpretative approdano in sede di legittimità dopo vari anni dal momento in cui insorgono in sede di merito. Occorre tuttavia avvertire che quest'ultima proposta [che trova corrispondenza nell'art. 6 bis lettera g), del contestuale progetto di riforma del processo civile, confluito senza sostanziali modificazioni in un ipotetico art. 362 bis c.p.c.], ha incontrato il netto dissenso di alcuni componenti Commissione, per i rischi di una deresponsabilizzazione del giudice di merito, di un ingiustificato allungamento dei tempi del processo e di uno snaturamento della funzione di valutazione tipica della Corte di cassazione. Secondo altra opinione, il proposto rinvio pregiudiziale dovrebbe essere subordinato all'esistenza di un contrasto interpretativo nella giurisprudenza di merito.

e) L'assistenza tecnica

Al fine di evitare la possibile lesione di interessi professionali, non si ritiene opportuno incidere sulla attuale disciplina dei soggetti ammessi al patrocinio dinanzi alla giurisdizione tributaria. Si ritiene tuttavia indispensabile colmare l'attuale carenza di una normativa che disciplini in modo uniforme gli obblighi deontologici dei difensori appartenenti alle varie categorie abilitate al patrocinio (lettera y). In tali circostanze, si ritiene opportuno prevedere che l'estensione delle norme del Codice deontologico forense, approvato dal Consiglio Nazionale forense nella seduta del 31 gennaio 2014, a tutti i soggetti che assumano il patrocinio del contribuente dinanzi ai giudici tributari di merito.

Capitolo 4

Federalismo fiscale e IRAP

(OSP n. 431, del 13 giugno 2022)

Premessa

Il Gruppo di Lavoro ha preso atto, in via generale, del persistente stato di crisi dell'autonomia finanziaria regionale. La crisi pandemica e la conseguente attuazione del PNRR avrebbero potuto essere la migliore occasione per superare l'attuale situazione di stallo e, di conseguenza, per rilanciare le autonomie e riorganizzare la materia dei rapporti Stato-Regioni-enti locali. L'enfasi che il Piano ha posto sulla necessità di una riforma della pubblica amministrazione come prerequisito di una sua corretta attuazione non può, infatti, prescindere dall'assetto istituzionale e finanziario che si vorrà dare al sistema di relazioni intergovernative.

Si sarebbe, perciò, ancora in tempo per dare attuazione, seppur nei larghi limiti temporali indicati dal Piano, al disegno di decentramento finanziario prefigurato dagli artt. 117, 118 e 119 Cost.. E, al riguardo, i temi su cui le forze politiche dovrebbero confrontarsi non possono che essere, per le grandi linee, quelli a suo tempo affrontati e definiti dalla legge delega n. 42 del 2009 e dai decreti delegati di essa attuativi ovverosia quelli:

- del rafforzamento dell'autonomia impositiva regionale e locale;
- della perequazione interregionale;
- dello sviluppo del ruolo di coordinamento della finanza territoriale da parte dello Stato e delle Regioni nei loro rispettivi ambiti; -del superamento per tutti gli enti territoriali del criterio della spesa storica;
- dell'introduzione generalizzata dei livelli essenziali delle prestazioni (i c.d. LEP) e del finanziamento delle funzioni in relazione ai fabbisogni e ai costi *standard*.

3.2. Se passiamo, in particolare, a considerare la crisi del modello federalista sotto lo specifico aspetto delle entrate, e cioè della disciplina dell'autonomia tributaria, va innanzitutto rilevato che la legge delega n. 42 del 2009 nel suo art. 2, lettera p) richiama espressamente il principio della "tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa". Ciò nonostante, questo arricchimento della strumentazione fiscale nel senso della maggiore responsabilità non è stato finora sostanzialmente perseguito né per le Regioni, né per gli enti locali, essendo prevalsa la preoccupazione sul piano politico che la previsione di tributi propri in senso stretto potesse aumentare la già elevata pressione tributaria complessiva, aggiungendosi e non sostituendosi ai vigenti tributi erariali e a quei pochi regionali derivati.

La conseguenza del prodursi di questa situazione è che le Regioni e gli enti locali continuano ad essere un significativo centro di spesa, finanziata però con fatica da trasferimenti statali e, ai sensi dell'art. 119, da quote dei tributi erariali e da tributi propri derivati, e cioè da tributi pur sempre di fonte statale.

Sarebbe, invece, auspicabile che lo spazio riservato all'esercizio della potestà legislati-

va primaria delle Regioni e secondaria degli enti locali in materia tributaria sia quantomeno esteso a quei tributi regionali e locali, c.d. “corrispettivi” e di “scopo”, che sono gli unici che la Regione può stabilire di sua iniziativa con riguardo agli enti locali insistenti nel suo territorio, beninteso nell’ambito della normativa di coordinamento per principi fondamentali fissata dallo Stato (vedi per tutte sentenza n. 102 del 2008 e da ultimo n. 82 del 2021).

In effetti, vigente il titolo V della Costituzione, un seppur limitato spazio per allargare l’ambito già così ristretto dei tributi locali c’è sempre stato e ci sarebbe ancora: solo per fare alcuni esempi più probanti, si pensi all’imposta di soggiorno (intesa come un tributo di scopo improprio di natura speciale); alle imposte sulla pubblicità (che sono state trasformate dal 1° gennaio di quest’anno in canone patrimoniale sugli impianti pubblicitari e che avrebbero, invece, potuto più accortamente estendersi anche alle modalità più penetranti e invasive di pubblicità, a livello territoriale, come quelle sulla Rete e la pubblicità televisiva); alle c.d. imposte sullo “spreco di suolo” provocato dall’edilizia selvaggia e alla rivitalizzazione della tassa sulle concessioni (da applicare in funzione delle nuove competenze comunali in materia di realizzazioni delle reti a banda ultralarga e infrastrutture e reti digitali). Si pensi anche, sia alle imposte ambientali regionali e locali sull’emissione di CO² proposte dalla Commissione UE, sia -sappiamo di toccare un tasto delicatissimo -alla reintroduzione dell’IMU sulla prima casa, in coerenza con quanto accade in tutti i principali Paesi europei, dove è previsto un tributo immobiliare devoluto interamente agli enti territoriali in funzione del beneficio ricavato dal proprietario per la fruizione servizi locali; fermo restando, comunque, la possibilità di prevedere regimi agevolativi.

Si può dire dunque che attualmente, a legislazione invariata, gli enti regionali e locali non possono considerarsi un adeguato collettore di entrate proprie in senso stretto, e cioè di entrate funzionali sia allo svolgimento della loro autonomia politica in termini di effettività, sia al potenziamento della fondamentale regola dell’*accountability*. E non risulta nemmeno che sia intenzione dell’attuale Governo di emendare in qualche modo tale carenza in sede di attuazione del progetto di riforma fiscale di cui al disegno di legge delega approvato. Dalla lettura di tale disegno emerge, infatti, che al legislatore delegato è affidato solo il compito di ristrutturare l’IMU con riferimento alla futura riforma del catasto, di stabilire l’effetto che potrà avere la trasformazione in sovrainposte delle attuali addizionali IRPEF comunali e regionali e di individuare il nuovo prelievo che dovrà sostituire l’IRAP di cui è prevista la graduale abolizione, garantendo in ogni caso il finanziamento del fabbisogno sanitario. Nulla, insomma, che riguardi il recupero di un’effettiva autonomia tributaria.

3.3. Se si guarda poi all’altro importante aspetto del federalismo fiscale riguardante la perequazione, non può non essere ricordato l’ammonimento della Corte costituzionale, la quale con la sentenza n. 193 del 2012, ha invitato il legislatore statale a non sottrarsi al dovere di costruire un sistema di finanziamento perequato, organico e definitivo e ha stigmatizzato il suo essersi limitato a prevedere tagli estemporanei per poi estenderli agli anni a venire. Secondo la Corte, lo Stato dovrebbe fare, invece, interventi di ristrutturazione delle spese in via definitiva concependo e attuando vere e proprie riforme e stabilendo “i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti, ex art. 117, secondo comma, lettera m) su

tutto il territorio nazionale". Essa ha rilevato, in particolare, che «non è stato ancora emanato il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, cui l'art. 13, quarto comma, del decreto legislativo n. 68 del 2011 demanda la ricognizione dei livelli essenziali delle prestazioni nelle materie dell'assistenza, dell'istruzione e del trasporto pubblico locale ... ». La mancata emanazione di tale decreto determina perciò per la Corte *"la perdurante inattuazione di quanto previsto in materia dalla legge n. 42 del 2009, che non può non riflettersi sull'attuazione dell'art. 119, la quale, quanto meno sotto questo profilo, può dirsi ancora incompiuta"*.

In effetti, non può negarsi che l'adozione dei costi e fabbisogni *standard*, invocata dalla Corte, costituisce l'unica via per uscire dall'attuale situazione di sperequazione e di disuguaglianza: solo adottando questo criterio sarà possibile quantificare, in applicazione del principio di uniformità, i livelli essenziali delle prestazioni (che è come dire definire quanti asili nido e quante residenze per anziani occorrono per un determinato numero di abitanti e, quindi, quante risorse finanziarie sono necessarie per garantire questi servizi in modo efficiente).

È più che evidente, dunque, la necessità – rilevata dal Gruppo CNEL – di individuare con urgenza i criteri di riparto delle fonti di finanziamento tra le Regioni e gli enti locali, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà e nell'ottica del superamento degli squilibri economici e territoriali che caratterizzano il nostro Paese.

E la prima cosa da fare dovrebbe essere dare finalmente un significato al disposto dell'articolo 119 Cost., il cui terzo e quarto comma indicano, quali parametri di perequazione, il criterio – indubbiamente meno favorevole per le Regioni e gli enti territoriali meno sviluppati – della *"minore capacità fiscale per abitante"* e fissano, nel contempo, la regola generale, conosciuta come regola di piena *"autosufficienza finanziaria"*, per la quale le risorse finanziarie, indicate nello stesso articolo 119, *"devono consentire ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite"*.

L'art. 9 della legge delega n. 42 del 2009, nell'intento di dare attuazione a tali disposizioni, le ha interpretate nell'unico modo logicamente possibile, e cioè non nel senso che i predetti commi dell'art. 119 Cost. debbano prevalere l'uno sull'altro, ma in quello che i servizi essenziali vanno finanziati in modo uniforme e quelli non essenziali vanno finanziati in modo differenziato secondo il criterio della (minore) capacità fiscale.

Il che significa che deve esserci una corrispondenza tra scelte di tipologia di finanziamento e di perequazione e tipo di funzioni da finanziare, essenziali e non. Il Gruppo di lavoro CNEL non ha potuto non rilevare che a tutt'oggi questa distinzione non è stata operata, i livelli essenziali delle prestazioni (LEP) non sono stati ancora definiti, le modalità di perequazione non sono state ancora differenziate e tutto l'impianto delle norme attuative della legge n. 42 del 2009 non ha trovato applicazione.

Tutto ciò può avere e sta avendo effetti negativi non solo rispetto all'attuazione a regime della stessa perequazione, ma anche rispetto a quella nuova tipologia di Regioni, quali potrebbero essere le future Regioni ad autonomia differenziata, che verrebbero anch'esse coinvolte da eventuali tagli e necessità di coordinamento.

In conclusione si sintetizzano gli interventi più importanti che, ad avviso del Gruppo di lavoro CNEL, anche in un'ottica perequativa l'attuazione del federalismo fiscale richiederebbe ai fini dell'attuazione di un'organica riforma fiscale per il recupero dell'autonomia sul fronte sia della spesa che delle entrate.

Dovrebbe innanzitutto prendersi atto, in termini generali, che sul tema dell'autonomia finanziaria si è assistito finora ad un confronto tra Stato ed enti decentrati che ha visto il primo prevalere attraverso una strategia fondata sull'accentramento finanziario. La stretta dei cordoni della borsa senza neanche potenziare l'autonomia tributaria locale ha limitato, infatti, la capacità di "contestazione" nei confronti del governo centrale ed ha condizionato l'esercizio di competenze che dovrebbero essere, per definizione, decentrate *ex art. 119 Cost.* Nonostante l'intervento mediatore della Corte costituzionale, il tutto è avvenuto utilizzando prevalentemente la finanza e, prima della crisi pandemica, il Patto di Stabilità europeo come strumenti di governo del sistema multi-livello e producendo, di conseguenza, un insoddisfacente funzionamento del circuito di responsabilità finanziaria.

Non sarà facile la via per uscire da questa *impasse*. Dovrebbe essere quantomeno quella, indicata, di attuare nel breve e medio termine riforme che nella prospettiva di un federalismo europeo:

- garantiscano una gestione finanziaria virtuosa secondo i richiamati indirizzi contenuti nella legge delega n. 42 del 2009, basata, appunto, su costi e fabbisogni *standard* e sulla corretta individuazione dei LEP;
- attribuiscono una maggiore autonomia tributaria agli enti decentrati;
- potenzino i meccanismi di partecipazione-cooperazione degli enti territoriali alle decisioni statali, soprattutto in materia finanziaria; sarebbe utile, al riguardo, ripensare almeno alcuni tratti fondamentali del Sistema delle conferenze Stato-Regioni, le quali, nell'assetto attuale, sembrano non fornire adeguati strumenti di bilanciamento fra esigenze autonomistiche e centralistiche.

Più in particolare, andrebbe eliminata o quantomeno ridotta l'attuale asimmetria tra il livello di spesa assegnato alle autonomie (che, escludendo la spesa pensionistica e quella per interessi, ammonta a circa la metà della spesa pubblica) e la quota di finanziamento autonomo delle stesse, che è di livello molto, troppo inferiore. L'intervento di coordinamento del legislatore statale è arrivato in qualche modo a determinare le grandi linee del complessivo sistema finanziario e tributario. Ha definito però, allo stesso tempo, spazi e limiti troppo ristretti entro i quali può esplicarsi la potestà impositiva degli enti locali; il tutto a favore di una gestione largamente accentrata delle risorse finanziarie. E ciò, ancorché la legge n. 42 del 2009 avesse invece previsto che le funzioni connesse ai livelli essenziali avrebbero dovuto essere finanziati mediante compartecipazioni, tributi propri e quote di fondo perequativo e avesse disposto la soppressione di trasferimenti statali, avendo come fine la realizzazione di maggiori elementi di finanza autonoma.

Ma andrebbe anche integrato il potere di spesa con forme di maggiore responsabilità impositiva. L'attuale debole assetto fiscale regionale e locale non facilita, infatti, le azioni volte a contrastare la tendenza espansiva della spesa pubblica. E andrebbe utilizzato lo strumento di programmazione dei saldi finanziari per assicurare i livelli essenziali delle prestazioni e le funzioni fondamentali, attraverso l'attivazione di un sistema di monitoraggio in grado di rilevare gli enti che si discostano maggiormente dagli obiettivi loro assegnati.

Il che significa accelerare finalmente il passaggio della spesa storica al fabbisogno determinato secondo i costi *standard*, varando un sistema generalizzato di finanziamento delle funzioni (sia essenziali che non) basato appunto su fabbisogni e costi *standard*.

È evidente che, se il quadro generale dell'integrazione e della cooperazione Stato-Regioni ed enti locali resta carente sotto gli indicati profili, il rischio che si corre è che il rilancio dell'autonomia differenziata dopo la parentesi pandemica possa produrre un aumento delle disuguaglianze tra Regioni e, soprattutto, delle differenze fra il Nord e il Sud.



L'ASSEMBLEA
(seduta del 1 ° giugno 2022)

VISTO l'art. 99 della Costituzione;

VISTA la legge speciale 30 dicembre 1986, n. 936, recante "Norme sul Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro", ed in particolare l'articolo 10 (Attribuzioni), comma 1, lettera i), che riconosce al Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro l'iniziativa legislativa, l'articolo 12 (Contributo all'elaborazione della legislazione), che regola la trasmissione delle pronunce del CNEL al Governo, alle Camere, alle Regioni e Province autonome ed alle istituzioni europee, ed infine l'articolo 14 (Pronunce del CNEL), che statuisce l'iter di assunzione, da parte dell'Assemblea, delle Pronunce del CNEL;

VISTO il Regolamento degli organi, dell'organizzazione e delle procedure, approvato dall'Assemblea del Cnel il 17 luglio 2019 ed in particolare gli articoli 12 (Programma) e 14, (Iniziativa legislativa);

VISTA la Determinazione del Presidente del CNEL, 23 novembre 2020, n. 2014, concernente la costituzione gruppo di lavoro formato da insigni accademici, magistrati, professionisti ed esperti dell'amministrazione finanziaria, coordinati dal Prof. Franco Gallo, per l'esame delle tematiche connesse alla riforma fiscale anche al fine della redazione di una iniziativa legislativa ai sensi dell'art. 99, comma 3, della Costituzione;

VISTI gli elaborati prodotti dal gruppo di lavoro come sopra costituito ed insediato il 10 novembre 2020, all'esito della seduta plenaria dei sottogruppi del 8 febbraio 2022;

VISTA la nota 21 febbraio 2022, n. 428, a firma del Prof. Franco Gallo di trasmissione degli elaborati della richiamata Commissione di studio;

VISTO in particolare l'elaborato, prodotto dal Sottogruppo "Irap e federalismo fiscale", coordinato dalla Prof.ssa Valeria Mastroiacovo e dal Dr. Vieri Ceriani, all'esito di sedute di approfondimento dei temi ivi trattati, tenute nelle date 19 novembre 2022, 3, 14 e 17 dicembre 2021, concernente proposte per la revisione dell'Irap;

VISTO il verbale della seduta dell'Assemblea del CNEL del 17 dicembre 2021;

VISTO il verbale della seduta dell'Assemblea del CNEL del 23 febbraio 2022 (punto 5 O.d.g.);

VISTO il verbale della seduta dell'Ufficio di Presidenza del 22 aprile 2022 (punto 6 O.d.g.);

VISTO il resoconto della seduta delle Commissioni istruttorie congiunte I, II e III, del 25 gennaio 2022 (Allegato 1 al presente documento);

VISTO il resoconto della seduta delle Commissioni istruttorie congiunte I, II e III, del 21 aprile 2022;

VISTA la nota (email) 13 giugno 2022, n. 1292 di trasmissione del documento position paper 1 giugno 2022, concernente Osservazioni al documento CNEL "Federalismo fiscale IRAP" a firma del Dr. Stefano Santalucia in rappresentanza di Confindustria, (Allegato 2 al presente atto);

VISTO il documento "Federalismo fiscale e Jrap";

VISTE le proprie Osservazioni e Proposte - n. 409/2021 - inoltrate alle Commissioni Finanze della Camera e del Senato concernenti "Note per l'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario") all'esito dell'audizione parlamentare del Presidente del CNEL, 1 marzo 2021, dinanzi alla Commissioni medesime;

RITENUTO di contribuire, ai sensi dell'art. 99 della Costituzione, ai processi legislative in atto sulla riforma fiscale;

UDITA la relazione del Presidente del CNEL;

Udito l'intervento del Vicepresidente Floriano Bottà;

TENUTO CONTO delle osservazioni emerse nel corso della discussione assembleare;

PRESO ATTO della posizione di dissenso nei termini espressi dal Vicepresidente Floriano Bottà e del contenuto del documento di position paper 1 giugno 2022 sopra richiamato ed allegato al presente documento;

SENTITO il Segretario generale Cons. Mauro Nori,

APPROVA

l'unito atto di Osservazioni e proposte del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro concernente "Federalismo fiscale e IRAP".

Ordina che il presente atto sia trasmesso al Presidente della Camera dei deputati, al Presidente del Senato della Repubblica, per il seguito di competenza, ed al Presidente del Consiglio dei ministri.

1. Introduzione

Deve innanzitutto prendersi atto, in via generale, del persistente stato di crisi dell'autonomia finanziaria regionale e del mancato coinvolgimento degli assetti della finanza decentrata nella riforma del sistema fiscale nazionale varata dal disegno di legge delega per la riforma fiscale («Delega al Governo per la riforma fiscale», presentato alla Camera dei deputati il 29 ottobre 2021, n. 3343). La crisi pandemica e la conseguente attuazione del PNRR potrebbero, invece, essere la migliore occasione per superare l'attuale situazione di stallo e, di conseguenza, per rilanciare le autonomie e riorganizzare la materia dei rapporti Stato-Regioni-enti locali. L'enfasi che il Piano ha posto sulla necessità di una riforma della pubblica amministrazione come pre-requisito di una sua corretta attuazione non può, infatti, prescindere dall'assetto istituzionale e finanziario che si vorrà dare al sistema di relazioni intergovernative.

Si deve, in particolare, prendere atto che sono state differite al 2023 sia la rideterminazione dell'addizionale IRPEF (anche eventualmente in forma di sovrainposta) a favore delle Regioni a statuto ordinario, sia la soppressione dei trasferimenti dallo Stato alle Regioni, sia l'istituzione del fondo perequativo di cui all'art. 119 Cost. Il PNRR si è limitato ad affermare che il completamento del federalismo fiscale "è in corso di approfondimento da parte del tavolo tecnico istituito presso il MEF" e che il processo sarà definito entro il primo quadrimestre del 2026.

Se si vuole dare finalmente attuazione, seppur nei larghi tempi indicati dal PNRR, al disegno di decentramento finanziario prefigurato dagli artt. 117, 118 e 119 Cost., è perciò inevitabile che i temi su cui le forze politiche dovranno confrontarsi non potranno che essere, per le grandi linee, quelli a suo tempo affrontati e definiti in modo soddisfacente dalla legge delega n. 42 del 2009 e dai decreti delegati di essa attuativi ovvero sia quelli:

- del rafforzamento dell'autonomia impositiva regionale e locale;
- della perequazione interregionale;
- dello sviluppo del ruolo di coordinamento della finanza territoriale da parte dello Stato e delle Regioni nei loro rispettivi ambiti;
- del superamento per tutti gli enti territoriali del criterio della spesa storica;
- dell'introduzione generalizzata dei livelli essenziali delle prestazioni e del finanziamento delle funzioni in relazione ai fabbisogni e ai costi *standard*.

2. Il possibile recupero delle autonomie sul fronte delle entrate.

Se passiamo a considerare la crisi del modello federalista sotto lo specifico aspetto delle entrate, e cioè della disciplina dell'autonomia tributaria, va innanzitutto rilevato che la legge delega n. 42 del 2009 nel suo art. 2, lettera p) richiama espressamente il principio della "tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa". Ciò nonostante, questo arricchimento della strumentazione fiscale nel senso della maggiore responsabilità non è stato finora sostanzialmente perseguito né per le Regioni, né per gli enti locali, essendo prevalsa la preoccupazione sul piano politico che la previsione di tributi propri in senso stretto potesse aumentare la già elevata pressione tributaria complessiva, aggiungendosi e non sostituendosi ai vigenti tributi erariali e a quei pochi regionali derivati.

La conseguenza del prodursi di questa situazione è che le Regioni e gli enti locali con-

tinuano ad essere un significativo centro di spesa, finanziata però con fatica da trasferimenti statali e, ai sensi dell'art. 119, da quote dei tributi erariali e da tributi propri derivati, e cioè da tributi pur sempre di fonte statale.

Sarebbe, invece, auspicabile che lo spazio riservato all'esercizio della potestà legislativa primaria delle Regioni e secondaria degli enti locali in materia tributaria sia quantomeno esteso a quei tributi regionali e locali, c.d. "corrispettivi" e di "scopo", che sono gli unici che la Regione può stabilire di sua iniziativa con riguardo agli enti locali insistenti nel suo territorio, beninteso nell'ambito della normativa di coordinamento per principi fondamentali fissata dallo Stato (vedi per tutte sentenza n. 102 del 2008 e da ultimo n. 82 del 2021).

In effetti, vigente il titolo V della Costituzione, un seppur limitato spazio per allargare l'ambito già così ristretto dei tributi locali c'è sempre stato e ci sarebbe ancora: solo per fare alcuni esempi più probanti, si pensi all'imposta di soggiorno (intesa come un tributo di scopo improprio di natura speciale); alle imposte sulla pubblicità (che sono state trasformate dal 1° gennaio di quest'anno in canone patrimoniale sugli impianti pubblicitari e che avrebbero, invece, potuto più accortamente estendersi anche alle modalità più penetranti e invasive di pubblicità, a livello territoriale, come quelle sulla Rete e la pubblicità televisiva); alle c.d. imposte sullo "spreco di suolo" provocato dall'edilizia selvaggia e alla rivitalizzazione della tassa sulle concessioni (da applicare in funzione delle nuove competenze comunali in materia di realizzazioni delle reti a banda ultralarga e infrastrutture e reti digitali). Si pensi anche, sia alle imposte ambientali regionali e locali sull'emissione di CO₂ proposte dalla Commissione UE, sia – sappiamo di toccare un tasto delicatissimo – alla reintroduzione dell'IMU sulla prima casa, in coerenza con quanto accade in tutti i principali Paesi europei, dove è previsto un tributo immobiliare devoluto interamente agli enti territoriali in funzione del beneficio ricavato dal proprietario per la fruizione dei servizi locali; fermo restando, comunque, la possibilità di prevedere regimi agevolativi.

Si può dire dunque che attualmente, a legislazione invariata, gli enti regionali e locali non possono considerarsi un adeguato collettore di entrate proprie in senso stretto, e cioè di entrate funzionali sia allo svolgimento della loro autonomia politica in termini di effettività, sia al potenziamento della fondamentale regola dell'*accountability*. E non risulta nemmeno che sia intenzione dell'attuale Governo di emendare in qualche modo tale carenza in sede di attuazione del progetto di riforma fiscale di cui al disegno di legge delega approvato. Dalla lettura di tale disegno emerge, infatti, che al legislatore delegato è affidato solo il compito di ristrutturare l'IMU con riferimento alla futura riforma del catasto, di stabilire l'effetto che potrà avere la trasformazione in sovraimposte delle attuali addizionali IRPEF comunali e regionali e di individuare il nuovo prelievo che dovrà sostituire l'IRAP di cui è prevista la graduale abolizione, garantendo in ogni caso il finanziamento del fabbisogno sanitario. Nulla, insomma, che riguardi il recupero di un'effettiva autonomia tributaria.

3. La perequazione.

3.1. Se si guarda poi all'altro importante aspetto del federalismo fiscale riguardante la perequazione, non può non essere ricordato l'ammonimento della Corte costituzionale, la quale con la sentenza n. 193 del 2012 ha invitato il legislatore statale a non sottrarsi al dovere di costruire un sistema di finanziamento perequato, organico e

definitivo e ha stigmatizzato il suo essersi limitato a prevedere tagli estemporanei per poi estenderli agli anni a venire. Secondo la Corte, lo Stato dovrebbe fare, invece, interventi di ristrutturazione delle spese in via definitiva concependo e attuando vere e proprie riforme e stabilendo “i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti, ex art. 117, secondo comma, lettera *m*) su tutto il territorio nazionale”. Essa ha rilevato, in particolare, che «non è stato ancora emanato il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, cui l’art. 13, quarto comma, del decreto legislativo n. 68 del 2011 demanda la ricognizione dei livelli essenziali delle prestazioni nelle materie dell’assistenza, dell’istruzione e del trasporto pubblico locale...”. La mancata emanazione di tale decreto determina perciò per la Corte “la perdurante inattuazione di quanto previsto in materia dalla legge n. 42 del 2009, che non può non riflettersi sull’attuazione dell’art. 119, la quale, quanto meno sotto questo profilo, può dirsi ancora incompiuta”.

Non può negarsi che l’adozione dei costi e fabbisogni *standard*, invocata dalla Corte, costituisce l’unica via per uscire dall’attuale situazione di sperequazione e di disuguaglianza: solo adottando questo criterio sarà possibile quantificare, in applicazione del principio di uniformità, i livelli essenziali delle prestazioni (che è come dire definire quanti asili nido e quante residenze per anziani occorrono per un determinato numero di abitanti e, quindi, quante risorse finanziarie sono necessarie per garantire questi servizi in modo efficiente).

3.2. È più che evidente, dunque, la necessità di individuare con urgenza i criteri di riparto delle fonti di finanziamento tra le Regioni e gli enti locali, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà e nell’ottica del superamento degli squilibri economici e territoriali che caratterizzano il nostro Paese.

E la prima cosa da fare dovrebbe essere dare finalmente un significato al disposto dell’articolo 119 Cost., i cui terzo e quarto comma indicano, quali parametri di perequazione, il criterio – indubbiamente meno favorevole per le Regioni e gli enti territoriali meno sviluppati – della “minore capacità fiscale per abitante” e fissano, nel contempo, la regola generale, conosciuta come regola di piena “autosufficienza finanziaria”, per la quale le risorse finanziarie, indicate nello stesso articolo 119, “devono consentire ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite”.

L’art. 9 della legge delega n. 42 del 2009 nell’intento di dare attuazione a tali disposizioni costituzionali, le ha interpretate nell’unico modo logicamente possibile, e cioè non nel senso che i predetti commi dell’art. 119 Cost. debbano prevalere l’uno sull’altro, ma in quello che i servizi essenziali vanno finanziati in modo uniforme e quelli non essenziali vanno finanziati in modo differenziato secondo il criterio della (minore) capacità fiscale.

Il che significa, quanto al finanziamento dei servizi essenziali, che le aliquote dei tributi e delle compartecipazioni destinati a tale finanziamento devono essere determinate dallo Stato al livello minimo sufficiente ad assicurare, con il relativo gettito, la piena copertura del fabbisogno corrispondente, appunto, ai livelli essenziali di detti servizi e funzioni valutati in una sola Regione. E significa anche quanto al finanziamento dei servizi non essenziali, sempre secondo l’art. 9 della legge n. 42 del 2009, che le Regioni con maggiore capacità fiscale rispetto alla media nazionale non dovrebbero attingere

al fondo di perequazione e non dovrebbero ricevere risorse per tale via, mentre quelle con minore capacità fiscale dovrebbero partecipare a tale fondo per ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante (ad aliquota *standard*) rispetto al gettito medio nazionale (e non rispetto al fabbisogno effettivo).

Il punto delicato di questa diversa disciplina è che, trattandosi di una differenza del gettito per abitante e il gettito medio nazionale, la sua applicazione comporta che l'abitante della Regione "povera" – e cioè della minore capacità fiscale per abitante – è svantaggiato rispetto a quello della Regione "ricca", perché il riparto del fondo sarebbe fatto avendo come parametro la "media" e non l'effettivo costo del servizio.

In altri termini, il fatto che a formare la media partecipino le stesse Regioni "povere" comporta l'abbassamento della media stessa e, conseguentemente, produce un parametro di riparto che è meno favorevole del parametro pieno (non medio) della Regione più ricca.

Questo trattamento differenziato dei servizi in ragione del loro carattere essenziale o meno si presta a due osservazioni di fondo.

Quella positiva è che il trattamento per i servizi essenziali, per il legislatore del 2009, costituisce l'effetto di una precisa condivisibile scelta diretta a privilegiare la spesa sociale in un contesto di federalismo fiscale cooperativo, rispettoso dei principi di uguaglianza e solidarietà ed a perseguire, di conseguenza, l'obiettivo "dell'integrale finanziamento delle funzioni" fissato dal quarto comma dell'art. 119 Cost.

Le spese sostenute per i servizi essenziali costituiscono infatti l'85-90% delle spese complessive e, pertanto, il criterio di uniformità è di amplissima applicazione.

L'osservazione negativa è che il criterio meno favorevole della capacità fiscale per abitante si riferisce solo al restante limitato 10 - 15%, ma è anche vero che esso riguarda servizi che, seppur non essenziali, attengono allo sviluppo economico e interessano, perciò, proprio quelle Regioni e quegli enti locali delle zone meno sviluppate che dovrebbero essere incentivate a raggiungere – sia pure entro un ragionevole lasso di tempo – gli stessi livelli di crescita delle altre Regioni e degli altri enti. Da questo punto di vista, perciò, la perequazione in ragione della minore capacità fiscale svantaggerebbe fortemente queste Regioni, che sono per la maggior parte del Sud. E non è dato sapere se sarà sufficiente ad evitare questo effetto la generica disposizione dell'art. 9, primo comma, lettera *b*) della legge delega n. 42 del 2009, la quale cripticamente fa riferimento al criterio di "adeguatezza" per individuare l'entità della "riduzione delle differenze tra i territori con minore capacità fiscale per abitante".

Tutto sta quindi a vedere se, nell'ottica di un federalismo fiscale cooperativo, questo *handicap* possa essere ragionevolmente compensato con la c.d. "fiscalità di vantaggio" o di "sviluppo". Questo è uno dei problemi – politicamente più rilevante – che il legislatore dovrà affrontare e risolvere tenendo presente che l'utilizzo dello strumento della fiscalità di vantaggio implica necessariamente il superamento degli ostacoli che a tale tipo di incentivazione sono frapposti dalla normativa europea in tema di aiuti di Stato, come finora interpretata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia europea.

3.3. Deve dirsi, in conclusione, che sul tema della perequazione il quadro offerto dall'art. 119 Cost. non è ancora assestato. Ma almeno a nostro avviso è in compenso sufficientemente espresso dal suddetto principio di base sviluppato dall'art. 9 della legge n. 42 del 2009 secondo cui deve esserci una corrispondenza tra scelte di tipolo-

gia di finanziamento e di perequazione e tipo di funzioni da finanziare, essenziali e non. A tutt'oggi, però, questa distinzione non è stata operata, i livelli essenziali delle prestazioni (LEP) non sono stati ancora definiti, le modalità di perequazione non sono state ancora differenziate e tutto l'impianto delle norme attuative della legge n. 42 del 2009 non ha trovato applicazione.

Tutto ciò può avere e sta avendo effetti negativi non solo rispetto all'attuazione a regime della stessa perequazione, ma anche rispetto a quella nuova tipologia di Regioni, quali potrebbero essere le future Regioni ad autonomia differenziata, che verrebbero anch'esse coinvolte da eventuali tagli e necessità di coordinamento.

4. Gli imprescindibili interventi attuativi del federalismo fiscale nella prospettiva di un'organica riforma tributaria.

Alla luce di quanto sopra si indicano qui di seguito, in via conclusiva, gli interventi più importanti che in tema di federalismo fiscale sarebbero necessari ai fini dell'attuazione di un'organica riforma fiscale.

La via per uscire dall'attuale *impasse* dovrebbe essere quantomeno quella che si è sopra indicato di attuare nel breve e medio termine riforme che nella prospettiva di un federalismo:

- garantiscano una gestione finanziaria virtuosa secondo i richiamati indirizzi contenuti nella legge delega n. 42 del 2009, basata, appunto, su costi e fabbisogni *standard* e sulla corretta individuazione dei LEP;
- attribuiscono una maggiore autonomia tributaria agli enti decentrati;
- potenzino i meccanismi di partecipazione-cooperazione degli enti territoriali alle decisioni statali, soprattutto in materia finanziaria; sarebbe utile, al riguardo, ripensare almeno alcuni tratti fondamentali del Sistema delle conferenze Stato-Regioni, le quali, nell'assetto attuale, sembrano non fornire adeguati strumenti di bilanciamento fra esigenze autonomistiche e centralistiche.

Più in particolare:

- andrebbe integrato il potere di spesa con forme di maggiore responsabilità impositiva. L'attuale debole assetto fiscale regionale e locale non facilita, infatti, le azioni volte a contrastare la tendenza espansiva della spesa pubblica;
- andrebbe utilizzato lo strumento di programmazione dei saldi finanziari per assicurare i livelli essenziali delle prestazioni e le funzioni fondamentali, attraverso l'attivazione di un sistema di monitoraggio in grado di rilevare gli enti che si discostano maggiormente dagli obiettivi loro assegnati;
- andrebbe finalmente accelerato il passaggio della spesa storica al fabbisogno determinato secondo i costi *standard*, varando un sistema generalizzato di finanziamento delle funzioni (sia essenziali che non) basato appunto su fabbisogni e costi *standard*.

5. I principi della delega per la riforma fiscale: Irap e addizionali IRPEF.

Venendo in particolare ai principi di delega previsti dagli artt. 5 e 7 del disegno di legge per la riforma fiscale riguardo all'Irap e alle addizionali IRPEF, si ricorda che:

- l'art. 5 reca «principi e criteri direttivi per il graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive», superamento che, in particolare, dovrà:
- a. avvenire «nell'ambito» della revisione complessiva dell'imposizione dell'IRPEF e

- dell'IRES (comma 1);
- b. essere attuato secondo le disposizioni di spesa di cui al successivo art. 10, comma 2⁴⁸ (comma 2);
 - c. avere luogo attraverso interventi normativi che «garantiscano in ogni caso il finanziamento del fabbisogno sanitario» (comma 3);
- l'art. 7, a sua volta, prevede «principi e criteri direttivi per la revisione delle addizionali comunali e regionali all'IRPEF e del riparto tra lo Stato e i comuni del gettito dei tributi sugli immobili destinati a uso produttivo», e, in particolare, consente:
- i. la sostituzione dell'addizionale regionale all'IRPEF con una sovrainposta sull'IRPEF la cui aliquota di base può essere aumentata o diminuita dalle regioni entro limiti prefissati (a invarianza di gettito rispetto all'aliquota base);
 - ii. l'incremento obbligatorio della predetta sovrainposta sostitutiva per le regioni sottoposte a piani di rientro per disavanzi sanitari;
 - iii. la sostituzione della facoltà per i Comuni di applicare un'addizionale all'IRPEF con quella di applicare una sovrainposta sull'IRPEF (a invarianza di gettito rispetto all'aliquota media);
 - iv. la revisione dell'attuale riparto tra lo Stato e i comuni del gettito dei tributi sugli immobili destinati a uso produttivo appartenenti al gruppo catastale D ed eventualmente degli altri tributi incidenti sulle transazioni immobiliari, in attuazione dei principi del federalismo fiscale (senza oneri per lo Stato, compensando eventuali variazioni di gettito per i diversi livelli di governo attraverso la corrispondente modifica del sistema dei trasferimenti erariali, degli altri tributi comunali e dei fondi di riequilibrio).

I predetti principi di delega evidenziano con sufficiente chiarezza la consapevolezza del legislatore circa il ruolo cruciale dell'IRAP e delle addizionali regionali nell'attuale assetto della finanza regionale per quanto concerne specificamente la spesa sanitaria (e ciò ancorché non si tratti di tributi di scopo "premarcati" a tal fine). La delega precisa, infatti, che le eventuali misure introdotte con i decreti delegati potranno considerarsi idonee laddove garantiscano «in ogni caso» il finanziamento del fabbisogno sanitario e l'invarianza di gettito, tenuto conto delle attuali previsioni di aliquota delle addizionali regionali e correlati automatismi imposti a causa di disavanzi sanitari.

6. Finanziamento "regionale" della spesa sanitaria.

Per quanto riguarda in particolare i rapporti tra Stato e Regioni, va sottolineato che

48. L'art. 10, comma 2, dispone che «[i]n considerazione della complessità della materia trattata e dell'impossibilità di procedere alla determinazione degli eventuali effetti finanziari, per ciascuno schema di decreto legislativo la relazione tecnica di cui all'articolo 1, comma 3, evidenzia i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica. Qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri o minori entrate, che non trovino compensazione al proprio interno o mediante parziale utilizzo delle risorse di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, nel limite di 2 miliardi di euro per l'anno 2022 e di 1 miliardo di euro annui a decorrere dall'anno 2023, eventualmente integrate in base a quanto previsto dal comma 5 del medesimo articolo 1, si provvede ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ovvero mediante compensazione con le risorse finanziarie recate dai decreti legislativi adottati ai sensi della presente legge, trasmessi alle Camere prima di quelli che comportano i nuovi o maggiori oneri. A tale fine, le maggiori entrate confluiscono in un apposito fondo istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze. I decreti legislativi che recano nuovi o maggiori oneri o minori entrate entrano in vigore contestualmente o successivamente a quelli che recano la necessaria copertura finanziaria».

la legge n. 42 del 2009 ha indicato principi e criteri direttivi che li avrebbero dovuti regolare distinguendo opportunamente le seguenti due tipologie di spese:

- da un lato, le spese relative a materie che richiedono la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti sul territorio nazionale (art. 117, comma 1, lettera *m* della Costituzione);
- dall'altro, le spese autonome, per le quali non sussiste un analogo vincolo. Tale distinzione, per quanto opportuna, è stata poi negli anni la principale fonte di inerzia nell'attuazione della legge, dato che allo stato attuale risultano operativi solo i livelli essenziali di assistenza (LEA) in ambito sanitario.

Sempre più attuale risulta pertanto la necessità di individuare con urgenza i criteri di riparto delle fonti di finanziamento tra le Regioni e gli enti locali, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà e nell'ottica del superamento degli squilibri economici e territoriali che caratterizzano il nostro Paese.

A ben vedere, i principali punti critici emergono con riferimento al comparto sanitario, in ragione del peso preponderante che tale comparto assume nei bilanci regionali (in media circa tre quarti del totale, ancorché le entrate sub specie di tributi non abbiano una destinazione vincolata a tale scopo). A prescindere dalle specifiche modalità di calcolo dei fabbisogni sanitari regionali, si può rilevare che l'attuale sistema di finanziamento prevede tre fonti tributarie principali:

- IRAP;
- addizionale Irpef imputate ad aliquota base;
- compartecipazione Iva che – a prescindere dagli aspetti tecnici della sua determinazione – copre la differenza tra i fabbisogni regionali e il gettito delle due imposte.

Al riguardo vi è un importante aspetto da considerare.

Sarebbe quanto mai opportuno affrancare, almeno in misura sostanziale, il gettito dei tributi propri regionali dal compito di coprire parzialmente il fabbisogno sanitario regionale. Nell'attuale sistema, l'imputazione dei tributi regionali al finanziamento della sanità sembra assolvere la funzione di una sorta di clausola di salvaguardia per il governo centrale, il quale – nel devolvere quote di compartecipazione Iva inferiori a ciò che sarebbe necessario se tale compartecipazione fosse l'unica fonte di finanziamento – riduce la probabilità di finanziare elementi di inefficienza e spreco che vengono di fatto riversati sui tributi regionali.

Va poi osservato che il vincolo (indiretto) che grava sull'aliquota base di IRAP e addizionale Irpef implica – per quella parte – una loro indisponibilità da parte delle Regioni e contribuisce a rendere opache le attribuzioni di responsabilità su una spesa la cui base di determinazione è di competenza statale, oltre ad impedire la possibilità che quei tributi siano impiegati per il finanziamento di spese diverse (le spese autonome). Oltre a ciò si consideri che:

- non tutto il maggiore gettito di IRAP e addizionale Irpef – rispetto alla quota sanitaria – può considerarsi espressione di un autonomo esercizio della potestà impositiva regionale, dato che in alcune Regioni l'aumento si è reso necessario – in quanto obbligatorio – nel caso di squilibri nel settore sanitario;
- nel tempo, provvedimenti nazionali hanno periodicamente compresso l'autonomia regionale attraverso il blocco delle aliquote dei tributi da esse applicati.

Appare, comunque, necessario riflettere sul collegamento tra i tributi (nazionali o regionali) chiamati a finanziare la spesa sanitaria (e più in generale il *welfare*) e la natura

dei servizi erogati. In altre parole, se si tratta di servizi pubblici rivolti alla persona, la cui fruizione è garantita su base universalistica (e a maggior ragione se i servizi in questione presentano tutele di ordine costituzionale riguardo ai livelli essenziali delle prestazioni), sarebbe opportuno che il prelievo tributario interessi, in veste di contribuenti, la generalità dei fruitori dei servizi stessi.

7. Il graduale superamento dell'IRAP con la manovra di bilancio 2022.

Le recenti notizie relative alla manovra di bilancio per il 2022⁴⁹, attualmente in discussione in Parlamento, sembrano indicare che il legislatore intenda andare nella direzione opposta a quella sopraindicata. Sembrerebbe, infatti, prevista un'esclusione dall'IRAP delle persone fisiche (imprenditori e lavoratori autonomi) ovvero sia di soggetti evidentemente fruitori dei servizi sanitari al cui finanziamento è oggi, di fatto, preposta l'IRAP. Questa soluzione appare in contrasto con quanto previsto dallo stesso disegno di legge di bilancio, che nella versione originaria prevedeva la riduzione della aliquota dell'IRAP, e non questa esclusione "verticale", limitata ad alcune tipologie di contribuenti (imprenditori persone fisiche e lavoratori autonomi). Questa esclusione appare peraltro in evidente contrasto con il principio, contenuto nello schema di legge delega di riforma fiscale, che sancisce (Articolo 3, comma 1, lett. d)) 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"*. Sulla base di questo criterio, non si comprende perché le imprese costituite in forma di società di capitali debbano restare soggette all'IRAP, mentre gli imprenditori individuali vengono esentati.

Tale ulteriore segmento evolutivo della disciplina dell'IRAP⁵⁰ si aggiungerebbe evidentemente al progressivo svuotamento della sua generalità cui si è assistito negli anni, abbassando le aliquote, aumentando le deduzioni, da ultimo escludendo dalla base imponibile il costo del lavoro a tempo indeterminato e mandando completamente esente il settore agricolo.

Alla luce di quanto sinteticamente accennato, le prospettive di riforma (che come si è detto sembrano caratterizzate da un taglio verticale relativo solo ad alcuni soggetti passivi) paiono addirittura aggravare progressivamente gli aspetti critici dell'IRAP, rendendo ancora più evidenti i dubbi di ragionevolezza e di sostenibilità ed equitativa del meccanismo in vigore, considerandolo, in particolare, ancorché in via di fatto,

49. La riduzione di un miliardo dell'Irap è finanziata all'interno degli 8 miliardi destinati dal ddl bilancio alla riduzione della pressione fiscale. Di questi:

- 2 miliardi nel 2022 e 1 miliardo dal 2023 derivano da stanziamenti già disponibili nel Fondo per la riduzione della pressione fiscale dalla legge di bilancio 2021 (art. 1, c.2 legge 178/2020) e sono quindi già inclusi nel bilancio tendenziale a legislazione vigente;
- 6 miliardi nel 2022 e 7 miliardi dal 2023, derivano da un incremento del suddetto Fondo, previsto dalla nuova legge di bilancio (Titolo II, art. 2) e contribuiscono a determinare le nuove esigenze complessive di indebitamento.

L'indebitamento, considerando l'insieme tra maggiori e minori spese e tra minori e maggiori entrate rispetto all'andamento tendenziale a legislazione vigente, aumenta di 23,3 miliardi nel 2022 (1,2 punti percentuali di Pil), 29,9 nel 2023 (1,5 punti di Pil) e 25,7 nel 2024 (1,3 punti di Pil). Questa manovra espansiva, ritenuta necessaria nell'attuale difficile fase economica, è resa possibile, pur mantenendo gli obiettivi programmatici indicati nella NADEF, dal miglioramento dei conti tendenziali, rispetto a quanto previsto nel DEF, dovuto al buon andamento dei dati macroeconomici e dei tassi di interesse.

50. Come è noto l'IRAP è nata nel 1997 in sostituzione dell'ILOR, della patrimoniale sulle imprese, dei contributi sociali sanitari, della tassa sulla salute, dell'ICIAP e della tassa di concessione sulla partita IVA.

nella prospettiva del sistema di reperimento delle entrate finalizzate al finanziamento della spesa sanitaria.

Infine occorre considerare che questo primo parziale sgravio dell'Irap è stato finanziato in disavanzo.

La prosecuzione del graduale superamento dell'imposta non potrà presumibilmente trovare copertura con ulteriori disavanzi. Si porrà quindi il problema di reperire risorse tributarie sostitutive.

8. L'imposta generale per le prestazioni sociali (IPRES)

A fronte di tali incongruenze, che rendono ancor più irragionevole il seppur temporaneo assetto dell'IRAP, tanto varrebbe allora ipotizzare una via differente, comunque compatibile con i principi di delega, che superi la riduzione del ruolo dei tributi propri regionali nel finanziamento della sanità restituendo ragionevolezza al sistema del *welfare* nel suo complesso (tenuto conto dei diversi livelli di governo statale e regionale). Rispetto a questo obiettivo non sembrano vincenti le ipotesi che attingano al graduale superamento dell'IRAP:

- mediante un'addizionale regionale all'IRES, che porterebbe verosimilmente l'aliquota IRES + addizionale IRES al 32-34 per cento e avrebbe peraltro lo svantaggio di una base imponibile fortemente sperequata tra regioni in quanto legata a un'imposta versata in base alla sede legale;

- mediante un'ulteriore forma di addizionale all'IRPEF, ciò in particolare all'esito della esenzione "soggettiva" della manovra 2022 – illustrata al paragrafo precedente – in quanto appare altamente contraddittorio esentare da IRAP imprenditori individuali e autonomi e poi ritassarli con un'addizionale Irpef; dato che l'addizionale regionale Irpef già esiste, sembrerebbe quindi necessario, o istituire una nuova imposta, oppure - forse più ragionevolmente - "maggiorarla" per queste specifiche categorie reddituali; ma entrambe le soluzioni appaiono difficilmente perseguibili in concreto. Queste difficoltà sarebbero ancora maggiori nel caso di sovraimposte.

Il graduale superamento dell'IRAP con un intervento idoneo a garantire «in ogni caso» il fabbisogno della spesa sanitaria potrebbe essere raggiunto, invece, attraverso una modalità più razionale, che restituisca al sistema equità e ragionevolezza.

Quest'ultima forma di prelievo potrebbe consistere in un'imposta per le prestazioni sociali (IPRES), avente sostanzialmente le connotazioni del contributo di solidarietà proposto nel documento Astrid (giugno 2021).

Si tratterebbe di un nuovo prelievo, configurato dal punto di vista giuridico come tributo, con base imponibile amplissima, funzionale a reperire gettito aggiuntivo, da utilizzare finanche per ridurre il cuneo fiscale sul lavoro attraverso la fiscalizzazione (parziale) dei contributi previdenziali.

L'IPRES sarebbe connotata dunque da una base imponibile molto allargata, non limitata ai redditi prodotti, ma inclusiva oltre che dei redditi d'impresa, di lavoro autonomo, dei salari e degli stipendi, anche dei redditi da capitale (interessi e dividendi), delle plusvalenze, degli affitti, dei diritti d'autore, delle vincite al gioco, eventualmente anche delle pensioni di anzianità e vecchiaia (almeno le più elevate); essa includerebbe anche i redditi dei forfettari, dei produttori agricoli e del lavoro autonomo occasionale. Questo tributo si configurerebbe come una serie di addizionali su tutti i redditi percepiti, efficacemente attuabili in buona parte con ritenute alla fonte. Il presupposto

di questo tributo sarebbe quindi molto diverso da quello dell'IRAP (che è il valore della produzione netta da attività economiche autonomamente organizzate): oggetto di tassazione sarebbe il reddito entrata, cioè tutti i redditi percepiti, ampliando molto la base imponibile, riducendo varie forme di erosione e mantenendo un'aliquota bassa. In questa prospettiva, l'IPRES costituirebbe un elemento unificatore di prelievo su tutti i redditi attraverso l'impiego di addizionali agli esistenti regimi di tassazione, superandone l'attuale frammentazione in cui convivono redditi esenti, redditi soggetti a regimi agevolati e forfettari, e redditi soggetti a progressività. Tale caratteristica contribuirebbe a restituire una dimensione relativamente onnicomprensiva al concetto di capacità contributiva, almeno con riferimento al finanziamento delle spese per il *welfare*, particolarmente apprezzabile nel caso di servizi a carattere universalistico. A questo riguardo, l'IPRES si colloca nel solco di altre esperienze di finanziamento della sicurezza sociale con forme di contribuzione generalizzata, a carico di una platea molto ampia di soggetti e redditi. Un esempio è la *Cotisation Sociale Généralisée* (CSG), istituita in Francia nel 1991, con l'intento di far partecipare la generalità dei contribuenti e dei redditi al finanziamento del *welfare*, in precedenza basato su contributi sociali a carico del solo lavoro dipendente. In sostanza, la CSG ha esteso all'intera platea dei beneficiari della sicurezza sociale la contribuzione al *welfare*, eccessivamente concentrata sul lavoro dipendente, con problemi di incoerenza di sistema e di equità. Del resto, alla stessa finalità rispondeva la Tassa sulla salute (TS), introdotta a seguito della riforma sanitaria del 1978, con la quale fu istituito il servizio sanitario pubblico universale, rivolto a tutti i residenti e soggiornanti. La TS, anche se molto meno generale della CSG, intendeva far partecipare al finanziamento del servizio sanitario anche i soggetti che dopo la riforma vi potevano accedere e che precedentemente non rientravano nel soppresso sistema mutualistico di tipo assicurativo, rivolto solo ai lavoratori dipendenti. La TS fu abolita nel 1997 con l'istituzione dell'IRAP e dell'addizionale regionale all'Irpef, che hanno dato al finanziamento della sanità un'impronta molto più generale.

Come si è detto, l'IPRES sarebbe destinato anche a finanziare (almeno in parte) la previdenza: i criteri di determinazione delle pensioni di anzianità e vecchiaia resterebbero invariati (metodo contributivo), ma parte dei contributi previdenziali passerebbero a carico della fiscalità generale⁵¹.

Inoltre, parte del gettito aggiuntivo potrebbe essere destinato, anziché alla fiscalizzazione dei contributi previdenziali, al finanziamento di forme rafforzate di protezione sociale, nel solco della tendenza avviata negli ultimi anni con il reddito d'inclusione (REI), con il reddito di cittadinanza, che ha poi avuto seguito, in occasione della crisi post-COVID, con la cassa integrazione in deroga, con il sostegno agli imprenditori e ai professionisti, con il reddito di emergenza (REM). Ed infatti, in prospettiva è molto verosimile che gli istituti di protezione sociale assumano una connotazione più stabile e strutturata, rivolta alla generalità della popolazione.

51. È suggestiva l'idea (Astrid giugno 2021) di ridurre il cuneo fiscale sul lavoro operando non sull'IRPEF ma sui contributi previdenziali, avviandone la fiscalizzazione. Si eviterebbero, tra l'altro problemi di incapienza sui redditi di lavoro più bassi. Dando priorità alla fiscalizzazione dei contributi previdenziali a carico del lavoratore si darebbe un beneficio immediato in busta paga, aspetto non trascurabile in periodo di recessione e in particolare di flessione dei consumi, dovuto anche a motivi precauzionali e a un clima di incertezza e sfiducia da parte delle famiglie.

Sarebbe ragionevole assicurare il loro finanziamento, oltre che con fondi dal bilancio dello stato, anche con un tributo specifico di carattere generale. Che, come detto, contribuirebbe anche al finanziamento della sanità, come oggi l'IRAP. Anche la spesa sanitaria, dopo il COVID, sarà verosimilmente aumentata, se non altro per migliorare la prevenzione. La recente pandemia ha posto bene in risalto l'importanza di un servizio sanitario pubblico e di interventi straordinari di assistenza sociale. La loro fruibilità da parte della generalità della popolazione sottolinea l'importanza di un collegamento tra una protezione sociale universalistica e una contribuzione a carattere generale, per tutti i tipi di reddito e di attività svolta.

Va sottolineato che la proposta formulata da Astrid non è un'ipotesi specifica di riforma, quanto piuttosto una strategia di intervento, che lo stesso documento Astrid articola in diverse possibili versioni alternative. Il punto fermo è che sostituire l'IRAP con un'addizionale all'IRES non è praticabile e quindi è opportuno istituire un tributo generale, con base imponibile la più ampia possibile. In concreto, l'entità della riforma resta da definire. Ad esempio, il documento Astrid indica che, in un'ipotesi minimale di sola sostituzione dell'Irap (gettito stimato in 22 miliardi di euro, includendo anche l'imposta riscossa sui dipendenti pubblici), l'aliquota del nuovo tributo potrebbe essere del solo 2 per cento. All'estremo opposto, con l'aliquota al livello attuale dell'IRAP (3,9 per cento), si otterrebbe un gettito aggiuntivo dell'ordine di 20 miliardi di euro. Se utilizzato interamente per fiscalizzare i contributi previdenziali dei lavoratori dipendenti, la loro aliquota potrebbe essere abbassata di circa 6 punti percentuali. Il cuneo fiscale sul lavoro scenderebbe di circa 2 punti percentuali. Parte del maggior gettito (all'estremo, tutto il maggior gettito) potrebbe invece essere destinato a finanziare la protezione sociale, anziché a ridurre i contributi previdenziali. Ma, al di là delle diverse ipotesi prospettate, è evidente nella proposta Astrid l'intento di assicurare comunque un calo del costo del lavoro (o, anche nelle ipotesi più "minimali", almeno la sua invarianza).

Anche sulla tassazione delle imprese il documento Astrid formula ipotesi alternative. Menziona infatti, come possibili basi imponibili alternative, il valore della produzione lorda e il margine operativo lordo (EBITDA), ma anche l'EBIT e il reddito d'impresa come calcolato ai fini IRES potrebbero essere considerate come alternative da adottare. Ovviamente, l'aliquota dell'IPRES verrebbe fissata sulla base delle basi imponibili prescelte e del gettito desiderato in funzione di ciò che si vuole finanziare: la sola soppressione dell'IRAP, oppure anche la fiscalizzazione (parziale) dei contributi previdenziali e di qualche spesa di *welfare*.

Una parte dell'IPRES potrebbe essere erariale, ad aliquota unica nazionale; un'altra parte regionale, con aliquota variabile, per garantire autonomia tributaria e finanziaria alle regioni. Si potrebbero ripartire le basi imponibili tra l'imposta erariale e quella regionale, tenendo conto di criteri di semplicità amministrativa per il fisco e per i contribuenti.

La nuova imposta non porrebbe problemi amministrativi particolarmente complessi; potrebbe essere riscossa ricorrendo in larga misura a ritenute alla fonte: imposte sui redditi finanziari, vincite al gioco, pensioni, diritti d'autore. Su alcuni tipi di reddito si andrebbe invece, come oggi, in dichiarazione: ad esempio, gli affitti, il reddito d'impresa, il lavoro autonomo, i forfettari, gli agricoltori. Anche la ripartizione geografica della base imponibile non sarebbe complessa: si potrebbe adottare la residenza del percettore, ad eccezione del reddito d'impresa, il cui imponibile sarebbe ripartito tra le regioni come ora l'IRAP.

Capitolo 5

Criteri per la revisione delle fasi di accertamento e riscossione tributaria (DDL nn. 43 e 44 del 27 aprile 2022)

Premessa

Lo strumento della iniziativa legislativa di delega è stato attivato dal CNEL sui temi della riforma della disciplina dell'accertamento fiscale (vds. Atto C.679) e della disciplina della riscossione fiscale (vds. Atto C.680), sulla base degli elaborati istruttori del Gruppo di lavoro.

Riguardo al primo di essi, accertamento fiscale, i principi di legge delega ivi illustrati convergono verso l'unitario obiettivo di contrastare l'evasione fiscale, muovendo nella duplice direzione di rifondare su nuove basi la collaborazione con i contribuenti nella fase dell'adempimento e di incrementare il tasso di legittimità ed efficacia dell'azione di accertamento. In particolare, sono proposti interventi volti a:

- razionalizzare e coordinare le disposizioni disciplinanti la partecipazione del contribuente al procedimento (accertamento con adesione);
- approntare regole informate al principio della semplificazione e al ripristino di un rapporto realmente collaborativo tra fisco e contribuente attraverso l'anticipazione ai piccoli/medi contribuenti delle molteplici informazioni acquisite al sistema informativo;
- revisionare gli accertamenti sintetici e la disciplina delle società non operative;
- estendere l'obbligo di fatturazione elettronica ai soggetti attualmente esclusi (regime forfettario);
- eliminare le numerose incongruenze del vigente sistema delle sanzioni amministrative tributarie spesso erogate in modo diversificato da tributo a tributo e non commisurate alla gravità del danno e al pericolo per l'Erario;
- cambiare il paradigma nella definizione delle politiche di controllo, avendo come obiettivo non tanto l'ammontare delle maggiori somme incassate, quanto piuttosto l'incremento del gettito per il bilancio dello Stato, aumentando la credibilità del sistema fondato sull'autotassazione e, in particolare, per effetto di controlli efficaci e legittimamente eseguiti.

Riguardo alla seconda iniziativa legislativa, riscossione fiscale, i principi di delega ivi formulati mirano tra l'altro a superare l'attuale assetto duale (Agenzia delle entrate/Agenzia delle Entrate-Riscossione) per procedere all'internalizzazione della funzione di riscossione nell'Agenzia delle entrate. La struttura di riscossione dovrebbe operare alla stregua di una divisione dell'Ade, come avviene in Francia, Germania, Regno Unito e Spagna.

Tra gli interventi specifici si richiama l'attenzione:

- sulla razionalizzazione dell'impiego delle risorse disponibili nella gestione dei carichi la cui trattazione richiede adempimenti pressoché di tipo automatico e non necessariamente valutazioni o scelte differenziate, unitamente alla fissazione di criteri per la gestione dei carichi affidati da enti diversi dall'Agenzia delle entrate ed allo smaltimento degli ingenti carichi pregressi;
- sulla revisione delle procedure di riscossione coattiva e in particolare del complesso e oneroso sistema di notificazioni, comunicazioni, ingiunzioni e preavvisi;

- sulla riforma del complessivo sistema di tutela dei crediti erariali, nonché del *pignoramento mobiliare, immobiliare e presso terzi*, delle *procedure di rateazione*.



L'ASSEMBLEA
(nella seduta 27 aprile 2022)

VISTO l'art. 99 della Costituzione ed in particolare il comma 3;

VISTA la legge speciale 30 dicembre 1986, n. 936, recante "Norme sul Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro", ed in particolare l'articolo 10 (Attribuzioni), comma 1, lettera i), che riconosce al Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro l'iniziativa legislativa, l'articolo 12 (Contributo all'elaborazione della legislazione), che regola la trasmissione delle pronunce del CNEL al Governo, alle Camere, alle Regioni e Province autonome ed alle istituzioni europee, ed infine l'articolo 14 (Pronunce del CNEL), che statuisce l'iter di assunzione, da parte dell'Assemblea, delle Pronunce del CNEL;

VISTO il Regolamento degli organi, dell'organizzazione e delle procedure, approvato dall'Assemblea del Cnel il 17 luglio 2019 ed in particolare gli articoli 12 (Programma) e 14, (Iniziativa legislativa); Vista la sentenza della Corte costituzionale 27 novembre del 1998, n. 383;

VISTA la Determinazione del Presidente del CNEL, 23 novembre 2020, n. 2014, concernente la costituzione gruppo di lavoro formato da insigni accademici, magistrati, professionisti ed esperti dell'amministrazione finanziaria, coordinati dal Prof. Franco Gallo, per l'esame delle tematiche connesse alla riforma fiscale anche al fine della redazione di una iniziativa legislativa ai sensi dell'art. 99, comma 3, della Costituzione;

VISTI gli elaborati prodotti dal gruppo di lavoro come sopra costituito ed insediato il 10 novembre 2020, all'esito della seduta plenaria dei sottogruppi del 8 febbraio 2022;

VISTA la nota 21 febbraio 2022, n. 428, a firma del Prof. Franco Gallo di trasmissione degli elaborati della richiamata Commissione di studio;

VISTO in particolare l'elaborato, concernente "Principi e criteri direttivi per la riforma dell'accertamento fiscale" prodotto dal Sottogruppo "Accertamento e riscossione", coordinato dal Cons. Vincenzo Busa, all'esito di sedute di approfondimento dei temi ivi trattati, tenute nelle date 16 e 30 novembre 2021, 14 dicembre 2021, 4 e 18 gennaio 2022, 2 e 9 febbraio 2022;

VISTO il resoconto della seduta delle Commissioni istruttorie congiunte I, II e III, del 21 aprile 2022;

VISTO il verbale della seduta dell'Assemblea del CNEL del 23 febbraio 2022 (punto 5 O.d.g.);

VISTO il verbale della seduta dell'Ufficio di Presidenza del 22 aprile 2022 (punto 6 O.d.g.);

TENUTO CONTO delle Osservazioni e Proposte - n. 409/2021 - inoltrate alle Commissioni Finanze della Camera e del Senato concernenti *"Note per l'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario"*) all'esito dell'audizione parlamentare del Presidente del CNEL, 1 marzo 2021, dinanzi alla Commissioni medesime;

RITENUTO di esercitare la prerogativa sancita al comma 3 dell'articolo 99 della Costituzione concernente la iniziativa legislativa del CNEL nella specifica materia dell'accertamento fiscale;

UDITA la relazione del Relatore Cons. Vincenzo Busa;

TENUTO CONTO delle osservazioni emerse nel corso della discussione assembleare;

SENTITO il Segretario generale Cons. Mauro Nori,

APPROVA

l'unito atto di iniziativa legislativa corredato dalle relazioni illustrativa e tecnica, concernente *"Criteri di riforma dell'Accertamento"*.

Ordina che il presente atto sia trasmesso al Presidente del Consiglio dei ministri, al Presidente della Camera dei deputati ed al Presidente del Senato della Repubblica per il seguito di competenza.

Accertamento fiscale: articolato

Iniziativa legislativa del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro ai sensi dell'art. 99, comma 3 della Costituzione concernente "criteri di riforma dell'accertamento fiscale"

Articolo 1

(Delega al Governo per la riforma dell'accertamento fiscale)

1. Il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto la riforma dell'accertamento fiscale, ispirate ai principi generali delle tradizioni giuridiche comuni degli Stati Membri dell'Unione Europea ed ai principi costituzionali sull'azione amministrativa di certezza del diritto, di trasparenza, di tutela dell'affidamento, di partecipazione al procedimento, di motivazione, di chiarezza dei provvedimenti, di efficienza, di equità, di collaborazione e di buona fede, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) previsione di una disciplina generale della partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento dei tributi, assicurando il più ampio e sistematico diritto all'informazione preventiva e al contraddittorio, anche in funzione della definizione consensuale del contesto, da proporre nella fase antecedente la notifica dell'avviso di accertamento. Limitatamente agli accertamenti fondati direttamente ed esclusivamente su dati elementari ed univoci in possesso dell'anagrafe tributaria, prevedere la facoltà del contribuente di instaurare il contraddittorio a seguito della notifica dell'avviso di accertamento e, in caso di mancato accoglimento delle sue ragioni, la notifica di un nuovo accertamento sostitutivo del precedente;

b) definire un modello di rapporto tra l'amministrazione e i contribuenti di piccole e medie dimensioni in fase di adempimento, prevedendo brevi interlocuzioni finalizzate ad esaminare in contraddittorio dati ed elementi in possesso anche dell'anagrafe tributaria, nell'ambito di un servizio di vigilanza territoriale gestito con il libero contributo degli enti locali;

c) revisione dell'accertamento sintetico al fine di determinare in contraddittorio con il contribuente, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, la capacità contributiva indotta da manifestazioni di spesa delle persone fisiche, evitando deduzioni automatiche e generalizzate;

d) prevedere nei confronti delle società ritenute non operative in base ad elementi desunti dalle dichiarazioni presentate o presenti nell'anagrafe tributaria, forme di controllo idonee a contrastare l'utilizzo dei beni sociali da parte dei soci, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti e di valutazioni specifiche effettuate in contraddittorio con i contribuenti, volte a neutralizzare i vantaggi indebiti della fittizia intestazione, evitando presunzioni automatiche e generalizzate;

e) introdurre negli scambi tra soggetti IVA di più elevato valore l'obbligo di utilizzare mezzi di pagamento tracciabili, prevedendo l'effettuazione di una ritenuta a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito a cura dell'operatore finanziario che gestisce le transazioni;

f) armonizzazione delle prescrizioni in materia di fatturazione elettronica, superando gli esoneri attualmente previsti;

g) revisione della disciplina delle sanzioni amministrative tributarie nel rispetto dei principi costituzionali di certezza, offensività, afflittività e proporzionalità, eliminando incongruenze e soluzioni confliggenti con detti principi e promuovendo l'adempimento spontaneo attraverso una più chiara identificazione, soggettiva ed oggettiva, della sfera dell'illecito e della meritevolezza della pena da parte dell'autore della violazione;

h) revisione dei meccanismi di incentivazione e valutazione del personale dell'amministrazione finanziaria, da collegare prevalentemente, oltre che ad iniziative di autotutela, all'effettivo incremento di gettito per il bilancio dello Stato e, in particolare, agli esiti del contenzioso e della riscossione, che esprimono in maggior misura il tasso di legittimità e di efficacia dell'azione di controllo.

2. Il Governo è delegato a adottare, entro centottanta giorni dall'entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni dei decreti.

3. Il decreto legislativo di cui al comma 1 è adottato su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa acquisizione del parere della Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, del parere del Consiglio di Stato, e del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro, che sono resi nel termine di quarantacinque giorni dalla data di trasmissione dello schema di decreto legislativo, decorso il quale il Governo può comunque procedere. Lo schema di decreto legislativo è successivamente trasmesso alle Camere per l'espressione dei pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari e della Commissione parlamentare per la semplificazione, che si pronunciano nel termine di sessanta giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale il decreto legislativo può essere comunque adottato. Se il termine previsto per il parere cade nei trenta giorni che precedono la scadenza del termine previsto al comma 1 o successivamente, la scadenza medesima è prorogata di novanta giorni. Il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, trasmette nuovamente il testo alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modificazioni, corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione. Le Commissioni competenti per materia possono esprimersi sulle osservazioni del Governo entro il termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può comunque essere adottato.

4. Entro dodici mesi, rispettivamente, dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1, e del decreto legislativo di cui al comma 2, il Governo può adottare, nel rispetto dei principi e criteri direttivi e della procedura di cui al presente articolo, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive.

Relazione illustrativa

I principi di legge delega di seguito illustrati convergono verso l'unitario obiettivo di contrastare l'evasione fiscale, muovendo nella duplice direzione di rifondare su nuove basi la collaborazione con i contribuenti nella fase dell'adempimento e di incrementare il tasso di legittimità ed efficacia dell'azione di accertamento.

Il criterio di delega sub a) completa il quadro degli interventi volti a razionalizzare e coordinare le disposizioni disciplinanti la partecipazione del contribuente al procedi-

mento di accertamento di cui al d.d.l. approvato dall'Assemblea del CNEL in data 4 ottobre 2021, concernente "Delega al Governo per l'integrazione e l'attuazione dello Statuto dei diritti del contribuente". In questa sede si intende, in particolare, coordinare i principi e criteri enunciati nel menzionato d.d.l. con le disposizioni che disciplinano l'accertamento con adesione.

Secondo la normativa attualmente in vigore, quale risulta dopo la riforma attuata con il d. l. n. 34/2019:

il contraddittorio è innescato dall' *"invito a comparire...per l'avvio del procedimento di adesione"* (artt. 5 e 5 ter del d.lgs. n. 218/1997);

l'obbligo di trasmettere l'invito al contribuente è escluso solo in caso di consegna di un p.v.c. e per gli accertamenti parziali (art. 5 ter, commi 1 e 2);

in caso di mancata adesione all'invito, il successivo accertamento deve essere motivato *"in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio"* (art. 5 ter, comma 3);

l'invito trasmesso dall'ufficio preclude la possibilità di presentare istanza di adesione dopo la notifica dell'accertamento (art. 6, commi 1 e 2);

l'esclusione dell'obbligo di inoltrare l'invito al contribuente in presenza di un p.v.c. sembra escludere in questo caso anche l'obbligo della motivazione rafforzata dell'accertamento ex art. 5 ter, comma 3;

è ammesso il ravvedimento operoso prima della notifica dell'avviso di accertamento, ancorché sia stato consegnato il p.v.c. o inviato il menzionato invito a comparire, con il beneficio della sanzione ridotta a 1/5 (ravvedimento a seguito di consegna del p.v.c.) o ad 1/6 (in tutti gli altri casi, se la regolarizzazione avviene dopo la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successo a quello in cui la violazione è stata commessa) (art. 13 d. lgs. 472/97).

Ne consegue che l'obbligo di motivare l'accertamento in relazione ai dati e notizie forniti dal contribuente presuppone che il contribuente sia stato posto in condizione di conoscere i contenuti dell'avviso di accertamento tramite l'*"invito a comparire... per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento"* di cui agli articoli 5 e 5-ter del d.lgs. 218/97, nel quale l'ufficio anticipa i contenuti anche motivazionali dell'eventuale accertamento. L'invito pone dunque il contribuente nella condizione di poter partecipare proficuamente al procedimento di controllo ed eventualmente prestare adesione all'accertamento. Di contro l'inottemperanza ovvero la mancata adesione all'invito, cui abbia fatto seguito la notifica dell'avviso di accertamento, preclude la possibilità di presentare istanza di adesione. In sintesi, la generalizzazione dell'obbligo del contraddittorio (che presuppone l'invito a comparire) circoscrive l'ambito temporale di applicazione dell'accertamento con adesione alla fase antecedente la notifica dell'avviso di accertamento. L'istanza di adesione all'accertamento già notificato continua tuttavia ad avere un suo ambito di applicazione limitatamente agli accertamenti non preceduti dall'invito a comparire ed emessi pertanto in assenza di contraddittorio. Secondo la normativa vigente, infatti, l'obbligo del contraddittorio è escluso (i) *"nei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo"* nonché (ii) per gli avvisi di accertamento parziale (v. art. 5 del D Lgs. 218/1997).

Con riguardo alla fattispecie sub (i), si enuncia ora il principio della generale collocazione dell'accertamento con adesione nella fase che precede la notifica dell'avviso.

Dunque anche nei casi interessati da un p.v.c. elevato a chiusura delle operazioni di accesso, ispezione e verifica, per i quali è già contemplato un confronto con l'ufficio a seguito della presentazione delle osservazioni e richieste di cui all'art. 12 dello Statuto del contribuente, è opportuno avviare un più ampio contraddittorio basato sulle conclusioni tratte dall'ufficio nell'"invito a comparire" e finalizzato alla eventuale definizione consensuale del contesto, da sperimentare nella fase antecedente la notifica dell'avviso di accertamento.

Con riguardo invece agli accertamenti parziali sub (ii) - categoria che nella prospettiva di riforma delineata nel menzionato d.d.l. approvato dall'Assemblea del CNEL è destinata ad essere sostituita con gli accertamenti basati direttamente ed esclusivamente su dati elementari ed univoci in possesso dell'anagrafe tributaria - il contraddittorio può essere instaurato a posteriori su richiesta eventuale del contribuente finalizzata all'annullamento totale o parziale ovvero alla definizione tramite adesione dell'avviso di accertamento notificato. Esigenze di speditezza dell'azione di controllo suggeriscono in questo caso l'opportunità di sopassedere al sistematico invio preventivo dell'"invito a comparire" limitando l'eventuale contraddittorio ai soli casi, statisticamente poco frequenti, in cui il contribuente ritenga infondati gli elementi di innesco dell'accertamento in possesso dell'anagrafe tributaria. A tal fine occorre prevedere la facoltà del contribuente di presentare una motivata istanza di autotutela o definizione consensuale entro un certo termine dalla notifica dell'avviso di accertamento, con l'effetto di caducare l'efficacia di quest'ultimo e, in caso di mancato accoglimento dell'istanza, prevedere la notifica di un nuovo avviso di accertamento sostitutivo del precedente e suscettibile di impugnazione in giudizio ovvero di acquiescenza ex art. 15 del d. lgs. 218/1997.

Il criterio sub b) muove dalla constatazione che nel generale disorientamento indotto dal labirinto delle regole tributarie incide negativamente prima di tutto sul rapporto tra amministrazione e contribuente, che rischia di incrinarsi definitivamente. Calate in questo contesto problematico, anche le politiche di compliance finora portate avanti si sono rivelate inadeguate o insufficienti. A distanza di più dall'entrata in vigore del regime di adempimento collaborativo introdotto dal D. Lgs. n. 128 del 2015, restano ancora inattuata alcune forme di interlocuzione tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, sulle quali è necessario soffermarsi. Il "cambia verso" inaugurato da tale istituto ed attuato anche mediante altre forme di collaborazione individuate dall'Agenzia delle entrate ha favorito il passaggio da una gestione ex post dei controlli a una gestione ex ante. Tuttavia, le prefigurate "nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, per semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili" (art. 1, co. 634, l. 190/2014), sono state fin qui utilizzate con scarso profitto, soprattutto nei confronti dei piccoli e medi operatori economici, nell'ambito di controlli automatici basati su sterili confronti a distanza. Si richiede pertanto un diverso modello di relazione nel rapporto che l'amministrazione intrattiene con i contribuenti di piccole e medie dimensioni. Nei confronti di questi contribuenti permane la necessità di un'azione preventiva e collaborativa, basata non solo sulla predisposizione di dichiarazioni pre-compilate, ma capace di instaurare un dialogo costruttivo proprio nella fase dell'adempimento, segnalando ad essi quelle situazioni che possano risultare incoerenti o

incompatibili con le risultanze dell'anagrafe e, in particolare, con i risultati emergenti dai dati contabili trasmessi in corso d'anno. Da qui l'obiettivo di approntare regole informate al principio della semplificazione e al ripristino di un rapporto realmente collaborativo tra fisco e contribuente.

Si tratta di anticipare ai piccoli/medi contribuenti le molteplici informazioni acquisite al sistema informativo, con il duplice obiettivo di valorizzare a fini di controllo ogni eventuale elemento presente al sistema e di soccorrere i medesimi contribuenti nel compito non agevole di orientare correttamente le proprie scelte nel complesso quadro di regole e adempimenti fiscali. La proposta prevede l'istituzione di un servizio di vigilanza cui affidare il compito di gestire ex ante brevi interlocuzioni con i contribuenti in merito all'assolvimento delle obbligazioni tributarie, realizzando una forma di controllo del territorio e di validazione dei dati in possesso dell'anagrafe tributaria. La prospettata soluzione di riforma darebbe concreta attuazione al diritto dei contribuenti al contraddittorio, consentendo a questi di anticipare il loro punto di vista e fornire elementi utili ai fini dell'eventuale esercizio del potere impositivo sulla base di dati acquisiti al sistema informativo. Il punto debole del progetto potrebbe tuttavia ravvisarsi nella difficoltà per l'amministrazione di gestire un numero molto elevato di interlocuzioni, pure necessario per imprimere al sistema dei controlli la svolta auspicata. Da qui la necessità di aprire alla collaborazione degli enti locali. Come è noto i tentativi di coinvolgere i comuni nel controllo del territorio sono fin qui falliti, nonostante la prospettiva – sulla carta molto allettante – di devolvere ai medesimi l'intero gettito degli accertamenti. A salvaguardia della loro autonomia, si prevede il coinvolgimento dei comuni sulla base di apposite convenzioni liberamente stipulate con l'Agenzia delle entrate, con l'obiettivo di incrementare le proprie entrate a fronte della collaborazione offerta alle dipendenze funzionali delle Direzioni provinciali dell'Agenzia delle entrate nella gestione del menzionato servizio di vigilanza. Il servizio territoriale che si propone di istituire va nella direzione, auspicata dalle Commissioni-finanze del Parlamento nella Relazione conclusiva dell'indagine conoscitiva sulla riforma tributaria, di garantire al contribuente la conoscibilità dei dati in possesso dell'amministrazione.

In merito alla revisione degli accertamenti sintetici e della disciplina delle società non operative di cui ai criteri sub c) e d), si osserva che il ricorrente auspicio, fatto proprio anche dalle Commissioni finanze del Parlamento, di "superare le residue forme ancora presenti di attività di controllo basate sulla ricostruzione presuntiva di reddito o ricavi" non tiene conto delle insuperabili difficoltà connesse con il tentativo di ancorare l'accertamento nei confronti dei piccoli-medi contribuenti alle risultanze delle scritture contabili o ad altre prove certe ed univoche. Una visione realistica della funzione di controllo che intenda recuperare adeguati margini di efficacia nei confronti degli operatori economici meno strutturati, analogamente a quanto avviene nella maggior parte dei paesi a più avanzata civiltà giuridica, non può precludere il ricorso a presunzioni da utilizzare in subordine alla sperimentazione di metodi analitici e previa acquisizione in contraddittorio di ogni elemento di conoscenza della specifica realtà operativa del contribuente. In particolare, strumenti come l'accertamento sintetico e la determinazione presuntiva del reddito delle società non operative si rivelano in ogni caso indispensabili per intercettare le manifestazioni di ricchezza di fonte indeterminata ovvero fenomeni di intestazione fittizia dei beni. Per altri aspetti, il proposito di

tradurre in accertamenti automatici, mediante redditemetri o algoritmi, ogni singola notizia in possesso dell'amministrazione, prescindendo da una preventiva ricognizione della specifica realtà operativa dei contribuenti, si è rivelato illusorio. Tanto premesso, i criteri di delega in argomento intendono superare le modalità di utilizzo delle presunzioni che attualmente governano sia l'accertamento sintetico che la disciplina delle società non operative. Nel presupposto che gli anzidetti metodi di controllo, oltre ad aver contribuito ad inasprire il rapporto con i contribuenti, si sono rivelati inadeguati a contrastare l'evasione fiscale, si suggerisce di ancorare i controlli in argomento a deduzioni logiche che non siano tuttavia predeterminate in via generalizzata ma enucleate in contraddittorio con i contribuenti, sulla base di dati ed elementi qualificati, riferiti alla specifica posizione oggetto di controllo. Si impone pertanto una radicale riforma sia dell'accertamento sintetico, abbandonando gli automatismi del redditemetro a favore di una ricostruzione motivata delle manifestazioni di spesa effettuata in contraddittorio, sia della disciplina delle società non operative, anche in questo caso sostituendo le presunzioni automatiche con una determinazione dialettica della capacità operativa riferibile alla posizione della società e dei soci, in ogni caso subordinando l'utilizzo di presunzioni gravi, precise e concordanti alla collaborativa partecipazione del contribuente al procedimento di controllo.

Tra le operazioni strategiche di riforma volte a contenere l'evasione fiscale, alla lettera e) si prospetta l'estensione dell'obbligo del pagamento tracciabile negli scambi tra soggetti IVA di più elevato valore, con contestuale effettuazione di una ritenuta d'acconto a cura della banca, come da tempo avviene per la detraibilità delle spese di ristrutturazione edilizia e risparmio energetico. L'anticipazione dell'assolvimento delle obbligazioni tributarie nella fase dell'adempimento spontaneo mira, tra l'altro, a contenere il fenomeno del mancato versamento delle imposte dichiarate, che ha assunto dimensioni anomale affermandosi come modalità impropria di finanziamento e, in non pochi casi, come modalità di arricchimento illecito, attraverso condotte preordinate all'insolvenza. In più ha il pregio di tendere verso l'equiparazione del trattamento del reddito degli autonomi a quello dei lavoratori dipendenti, già erogati secondo modalità tracciate ed assoggettati a ritenuta.

Il principio sub f) estende l'obbligo di fatturazione elettronica ai soggetti attualmente esclusi e, in particolare, agli operatori rientranti nel regime forfettario che, pur non essendo tenuti alla liquidazione e dichiarazione IVA, sono già obbligati alla certificazione fiscale e, in quanto operatori del commercio al dettaglio, tenuti a memorizzare e trasmettere telematicamente i corrispettivi. La previsione intende favorire la conoscenza completa degli scambi intercorsi tra tutti gli operatori economici, quale presupposto necessario al corretto funzionamento del sistema di gestione informatizzata dei processi di registrazione e liquidazione IVA delle operazioni economiche preordinate alla erogazione dei servizi di precompilazione delle dichiarazioni, con il massimo dei benefici proprio nei confronti degli operatori in regime forfettario. Come si afferma nel documento conclusivo dell'indagine conoscitiva sulla riforma fiscale, approvato dalle Commissioni finanze di Camera e Senato in data 30 giugno 2021, la "chiusura del perimetro" dell'obbligo di fatturazione elettronica concorre al completamento della digitalizzazione del fisco, inteso come "strumento maggiormente efficace nel contrasto all'evasione fiscale" in grado di "supportare l'approccio strategico esplicitamente contenuto nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza che vede nella

digitalizzazione l'investimento più potenzialmente redditizio all'interno dell'Amministrazione Finanziaria, assieme a quello volto a dotarla delle competenze tecniche necessarie per metterlo adeguatamente a valore." Si ricorda che il PNRR menziona la dichiarazione annuale precompilata IVA come strumento di rafforzamento della compliance e riduzione della possibilità di errori.

L'enunciato della lettera g) esprime sinteticamente, ma con molta efficacia, la volontà di eliminare le numerose incongruenze del vigente sistema delle sanzioni amministrative tributarie derivanti dal fatto che:

- molte sanzioni vengono attualmente erogate in modo diversificato da tributo a tributo, pur essendo uguale la condotta illecita e identico l'interesse dell'Erario alla loro percezione. Ne consegue spesso un diverso trattamento sanzionatorio di uno stesso tipo di violazione, giustificato dal solo fatto che tale violazione si riferisce a distinti tributi oppure perché è considerata nell'ambito di diversi procedimenti di accertamento; si pensi, a titolo esemplificativo, al cumulo giuridico delle sanzioni con riguardo a violazioni incidenti su più periodi d'imposta, la cui applicazione è inibita in ipotesi di accertamento con adesione, reclamo-mediazione e conciliazione, con l'effetto di ostacolare la definizione consensuale degli accertamenti e indurre spesso i contribuenti a coltivare il contenzioso;
- nel nostro ordinamento non sempre la sanzione viene commisurata alla violazione secondo criteri di ragionevolezza in funzione della gravità del danno e del pericolo per l'Erario. Ci si imbatte infatti, sempre più spesso, in norme che, con riferimento ad alcuni tipi di contribuenti, stabiliscono per lo stesso tipo di violazione sanzioni più elevate di quelle previste per altre categorie; e ciò sul solo presupposto di una maggiore, presunta attitudine all'evasione da parte degli stessi contribuenti;
- il principio di proporzionalità vorrebbe che nell'applicazione delle sanzioni si abbia riguardo non solo ai singoli tipi di violazione, ma anche alla misura del danno e all'entità del pericolo per l'Erario. Nel vigente sistema, invece, tanto più si ritiene difficile per l'Amministrazione finanziaria scoprire la violazione, tanto più si prevedono sanzioni più elevate, con la conseguenza di collegare irragionevolmente la loro misura non al tipo di violazione, ma all'incapacità e alla difficoltà dell'Amministrazione finanziaria di scoprirla.

Nel quadro dei principi di revisione del sistema sanzionatorio, la stessa lettera g) prevede altresì la revisione dei criteri di definizione dell'illecito e di meritevolezza della pena da parte dell'autore della violazione affinché gli stessi possano risultare più coerenti con le finalità ultime del sistema sanzionatorio, avendo presente che ogni incertezza su cosa si voglia realmente tutelare può ingenerare nella collettività la sensazione che a volte si punisce troppo e a volte si punisce troppo poco. Il che è tutto il contrario di quella compliance che dovrebbe essere uno degli obiettivi dell'attuale *tax policy* e che presuppone, quindi, un sistema punitivo più razionale ed equo. A titolo semplificativo, in attuazione del menzionato principio, il legislatore delegato dovrà far luce sulle violazioni meramente formali, con l'obiettivo di eliminare le difficoltà fin qui riscontrate nell'individuare le fattispecie che non intralciano l'attività di controllo e che per ciò stesso non vanno assoggettate a sanzione, tenendo in debita considerazione l'eventuale regolarizzazione della violazione prima dell'inizio dell'attività di controllo.

Il criterio sub h) trae motivo dal fatto che il Ministero dell'economia e delle finanze

pone come obiettivo il recupero annuo di una determinata somma e che l'Agenzia, per raggiungere l'obiettivo, impiega mezzi, strumenti e risorse consistenti. Affinché l'azione di accertamento non si traduca tuttavia in una sorta di oppressione fiscale per via del recupero quasi ossessivo del gettito, si impone un cambiamento di paradigma nella definizione delle politiche di controllo, avendo come obiettivo non tanto l'ammontare delle maggiori somme incassate, quanto piuttosto l'incremento del gettito per il bilancio dello Stato, che si ottiene grazie all'aumento del tasso di credibilità del sistema fondato sull'autotassazione e, in particolare, per effetto di controlli efficaci e legittimamente eseguiti. Il principio di delega intende favorire, tra l'altro, più efficaci sinergie tra le diverse strutture della Amministrazione finanziaria orientate al conseguimento dell'obiettivo, comune e unitario, di rendere credibile il sistema mediante le anzidette azioni di controllo, volte al recupero effettivo della evasione. La tradizionale ripartizione di competenze tra accertamento, contenzioso e riscossione deve risultare strumentale al conseguimento del comune obiettivo della giusta imposizione, che si realizza grazie al recupero effettivo della evasione mediante atti legittimamente emessi. A tal fine è opportuno che gli esiti del contenzioso e della riscossione vengano elevati a parametro di valutazione rispettivamente di legittimità ed efficacia dei controlli, da valorizzare in occasione della valutazione della performance complessiva dell'amministrazione.

Relazione tecnica

(ai sensi dell'art. 17, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 "Legge di contabilità e finanza pubblica").

La presente iniziativa, redatta in forma di "legge di delega" individua principi e criteri direttivi che indicano al legislatore delegato le modalità di una migliore attuazione dei principi di cui all'articolo 1, comma 1, primo periodo.

Si tratta di interventi che agiscono sul perimetro della sfera delle situazioni di diritto e di dovere che connotano le parti del rapporto tributario.

Ciò premesso può escludersi, ai sensi di quanto disposto dai regolamenti parlamentari e della normativa in intestazione, che l'iniziativa in esame determini direttamente o indirettamente oneri a carico della finanza pubblica di cui indicare adeguati mezzi di copertura finanziaria.



L'ASSEMBLEA
(nella seduta 27 aprile 2022)

VISTO l'art. 99 della Costituzione ed in particolare il comma 3;

VISTA la legge speciale 30 dicembre 1986, n. 936, recante "Norme sul Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro", ed in particolare l'articolo 10 (Attribuzioni), comma 1, lettera i), che riconosce al Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro l'iniziativa legislativa, l'articolo 12 (Contributo all'elaborazione della legislazione), che regola la trasmissione delle pronunce del CNEL al Governo, alle Camere, alle Regioni e Province autonome ed alle istituzioni europee, ed infine l'articolo 14 (Pronunce del CNEL), che statuisce l'iter di assunzione, da parte dell'Assemblea, delle Pronunce del CNEL;

VISTO il Regolamento degli organi, dell'organizzazione e delle procedure, approvato dall'Assemblea del Cnel il 17 luglio 2019 ed in particolare gli articoli 12 (Programma) e 14, (Iniziativa legislativa); Vista la sentenza della Corte costituzionale 27 novembre del 1998, n. 383;

VISTA la Determinazione del Presidente del CNEL, 23 novembre 2020, n. 2014, concernente la costituzione gruppo di lavoro formato da insigni accademici, magistrati, professionisti ed esperti dell'amministrazione finanziaria, coordinati dal Prof. Franco Gallo, per l'esame delle tematiche connesse alla riforma fiscale anche al fine della redazione di una iniziativa legislativa ai sensi dell'art. 99, comma 3, della Costituzione;

VISTI gli elaborati prodotti dal gruppo di lavoro come sopra costituito ed insediato il 10 novembre 2020, all'esito della seduta plenaria dei sottogruppi del 8 febbraio 2022;

VISTA la nota 21 febbraio 2022, n. 428, a firma del Prof. Franco Gallo di trasmissione degli elaborati della richiamata Commissione di studio;

VISTO in particolare l'elaborato, prodotto dal Sottogruppo "Accertamento e riscossione", coordinato dal Cons. Vincenzo Busa, all'esito di sedute di approfondimento dei temi ivi trattati, tenute nelle date 16 e 30 novembre 2021, 14 dicembre 2021, 4 e 18 gennaio 2022, 2 e 9 febbraio 2022 concernente "Criteri di riforma della riscossione fiscale";

VISTO il resoconto della seduta delle Commissioni istruttorie congiunte I, II e III, del 21 aprile 2022;

VISTO il verbale della seduta dell'Assemblea del CNEL del 23 febbraio 2022 (punto 5

O.d.g.);

VISTO il verbale della seduta dell'Ufficio di Presidenza del 22 aprile 2022 (punto 6 O.d.g.);

TENUTO CONTO delle Osservazioni e Proposte – n. 409/2021 - inoltrate alle Commissioni Finanze della Camera e del Senato concernenti *“Note per l'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario”*) all'esito dell'audizione parlamentare del Presidente del CNEL, 1 marzo 2021, dinanzi alla Commissioni medesime;

RITENUTO di esercitare la prerogativa sancita al comma 3 dell'articolo 99 della Costituzione concernente la iniziativa legislativa del CNEL nella specifica materia della riscossione fiscale;

UDITA la relazione del Relatore Cons. Vincenzo Busa;

TENUTO CONTO delle osservazioni emerse nel corso della discussione assembleare;

SENTITO il Segretario generale Cons. Mauro Nori,

APPROVA

l'unito atto di iniziativa legislativa corredato dalle relazioni illustrativa e tecnica, concernente *“Criteri di riforma della riscossione fiscale”*.

Ordina che il presente atto sia trasmesso al Presidente del Consiglio dei ministri, al Presidente della Camera dei deputati ed al Presidente del Senato della Repubblica per il seguito di competenza.

IL PRESIDENTE
Prof. Tiziano TREU

Riscossione fiscale: Articolato

Iniziativa legislativa del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro ai sensi dell'art. 99, comma 3 della Costituzione concernente "criteri di riforma della riscossione fiscale"

Articolo 1

(Delega al Governo per la riforma della riscossione)

1. Il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto la riforma dell'accertamento fiscale, ispirate ai principi generali delle tradizioni giuridiche comuni degli Stati Membri dell'Unione Europea ed ai principi costituzionali sull'azione amministrativa di certezza del diritto, di trasparenza, di tutela dell'affidamento, di partecipazione al procedimento, di motivazione, di chiarezza dei provvedimenti, di efficienza, di equità, di collaborazione e di buona fede, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:

- a) Individuazione di un nuovo modello di riscossione mediante trasferimento delle funzioni attualmente svolte dall'agente nazionale della riscossione, unitamente alle relative risorse strumentali, all'Agenzia delle entrate, salvaguardando i trattamenti economici in essere alla data del trasferimento del personale;
- b) istituzione di una Commissione tecnica permanente con il compito di affrontare le criticità più diffuse, di elaborare strategie comuni orientate ad un più efficace contrasto dell'evasione da riscossione e di relazionare annualmente al Parlamento;
- c) affermazione del principio di unitarietà dell'azione di contrasto dell'evasione, anche attraverso la definizione di programmi operativi unitari che, coinvolgendo altresì le strutture preposte alla gestione delle verifiche, degli accertamenti e del contenzioso, assumano la riscossione come attività di completamento dell'azione di controllo;
- d) monitorare e garantire risorse e soluzioni adeguate all'efficiente funzionamento del servizio di riscossione coattiva con riferimento alla totalità dei carichi affidati;
- e) potenziamento delle procedure informatiche utilizzabili nella gestione delle notificazioni e degli atti che non richiedono valutazioni o scelte differenziate nei casi singoli, riservando agli uffici territoriali la trattazione degli atti, degli adempimenti e delle questioni che necessitano di un confronto con i contribuenti;
- f) riorganizzazione degli uffici preposti alle attività di riscossione al fine di migliorare il confronto e l'interlocuzione con i contribuenti intestatari dei carichi affidati, nonché il collegamento informativo con l'amministrazione e gli enti titolari dei crediti;
- g) razionalizzazione e semplificazione delle numerose comunicazioni dirette ai contribuenti, evitando inutili adempimenti e duplicazioni che possano dilatare eccessivamente i tempi della riscossione;
- h) tendenziale equiparazione delle garanzie di tutela dell'interesse pubblico a quelle previste a tutela dei creditori privati;
- i) introduzione di forme semplificate di pignoramento mobiliare, immobiliare e presso terzi, con revisione contestuale dei relativi presupposti che, senza giustificato motivo, possano limitarne l'attivazione;
- l) definizione delle strategie di gestione delle diverse attività di competenza dell'agente della riscossione avendo riguardo al carico complessivo di ciascun contribuente

anziché alle singole partite iscritte a ruolo o avviate alla riscossione coattiva;
m) coordinamento, semplificazione e razionalizzazione delle diverse disposizioni disciplinanti la riscossione in forma rateizzata dei crediti, siano essi esigibili in esito alla liquidazione delle dichiarazioni o avviati alla riscossione coattiva, riconoscendo il beneficio della dilazione, con riguardo alle complessive pendenze intestate al richiedente, prima dell'avvio di procedure esecutive. Per la dilazione dei crediti di ammontare particolarmente elevato prevedere l'attestazione da parte di un professionista indipendente della temporanea difficoltà finanziaria del debitore e della sua capacità di assolvere al pagamento del debito in forma rateale;

n) subordinare l'affidamento dei ruoli formati da amministrazioni statali ed enti diversi dall'Agenzia delle entrate alla preventiva ricognizione e valutazione della capacità operativa occorrente alla relativa gestione e, quindi, alla definizione su base convenzionale dei reciproci obblighi e delle responsabilità in caso di mancata riscossione nei termini di legge;

o) con riguardo ai carichi affidati da amministrazioni statali ed enti diversi dall'Agenzia delle entrate, prevedere la revisione delle procedure di gestione del contenzioso relativo ad atti della riscossione, con attribuzione della legittimazione passiva esclusiva all'agente della riscossione e regolamentazione delle reciproche responsabilità gestionali;

p) individuazione di soluzioni straordinarie ed eccezionali per lo smaltimento dei carichi pregressi, che prevedano sia la definizione di piani di recupero definiti in base al diverso grado di esigibilità e all'effettivo stato delle procedure cautelari ed esecutive sia trattamenti definitivi agevolati delle pendenze.

2. Il Governo è delegato a adottare, entro centottanta giorni dall'entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni dei decreti.

3. Il decreto legislativo di cui al comma 1 è adottato su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa acquisizione del parere della Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, del parere del Consiglio di Stato, e del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro, che sono resi nel termine di quarantacinque giorni dalla data di trasmissione dello schema di decreto legislativo, decorso il quale il Governo può comunque procedere. Lo schema di decreto legislativo è successivamente trasmesso alle Camere per l'espressione dei pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari e della Commissione parlamentare per la semplificazione, che si pronunciano nel termine di sessanta giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale il decreto legislativo può essere comunque adottato. Se il termine previsto per il parere cade nei trenta giorni che precedono la scadenza del termine previsto al comma 1 o successivamente, la scadenza medesima è prorogata di novanta giorni. Il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, trasmette nuovamente il testo alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modificazioni, corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione. Le Commissioni competenti per materia possono esprimersi sulle osservazioni del Governo entro il termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può comunque essere adottato.

4. Entro dodici mesi, rispettivamente, dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1, e del decreto legislativo di cui al comma 2, il Governo può adottare, nel rispetto dei principi e criteri direttivi e della procedura di cui al presente articolo, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive.

Relazione illustrativa

La funzione di riscossione nazionale, di cui è titolare l'Agenzia delle entrate (Ade), a decorrere dal 1° gennaio 2017 è esercitata da Agenzia delle entrate-Riscossione (Ader), ente pubblico economico istituito dall'articolo 1 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, n. 225. Ader è subentrata, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia, contestualmente disciolte. La legge n. 234/2021 (legge di bilancio 2022) ha parzialmente rivisto la collocazione istituzione dell'Ader che dal 1° gennaio 2022 opera alle dipendenze funzionali dell'Ade anziché del Mef ed è guidata da un comitato di gestione presieduto dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, anziché dal Presidente della stessa Ader (la modifica è formale dato che il Presidente dell'Ader era individuato nella persona del Direttore dell'Ade).

Al riguardo, il criterio di cui alla lettera a) intende superare l'attuale assetto duale per procedere decisamente all'internalizzazione della funzione nell'Agenzia delle entrate. La struttura di riscossione dovrebbe operare alla stregua di una divisione dell'Ade, come avviene in Francia, Germania, Regno Unito e Spagna. Si ritiene che la collocazione della struttura di riscossione all'interno dell'Agenzia delle entrate possa risolvere de plano molte delle attuali difficoltà di coordinamento con il principale ente committente, connesse con la unitarietà della funzione di controllo di cui la riscossione è il completamento, con la cooperazione nell'individuazione delle misure cautelari ed esecutive più efficaci, ma anche con la interoperabilità delle banche dati, con la gestione del contenzioso e con il sistema dei controlli. La riforma porta con sé anche delicati problemi di inserimento ed integrazione, all'interno dell'unica Agenzia, del personale proveniente dall'Ader, il cui trattamento economico, previsto da autonome contrattazioni, collettiva ed integrativa aziendale, andrebbe comunque salvaguardato.

Alla lettera b) si prevede l'istituzione di una Commissione tecnica permanente che possa affrontare sistematicamente le criticità più diffuse, anche al fine di elaborare e aggiornare le strategie comuni orientate ad un più efficace contrasto dell'evasione da riscossione. L'intervento di un organo autorevole ed esterno si giustifica anche in relazione alle non comuni difficoltà gestionali e al carattere impopolare dell'attività di riscossione.

Il principio enunciato alla lettera c) intende riposizionare la riscossione all'interno dell'unica Agenzia delle entrate, elevandola a funzione di completamento della più ampia attività di controllo. Il principio è destinato a riflettersi sia sull'organizzazione delle diverse strutture coinvolte nell'attività di contrasto dell'evasione sia sulla definizione dei piani operativi annuali. Affinché la riscossione abbia ad affermarsi come attività di completamento, che unifichi e dia senso compiuto al ruolo e alle competenze delle diverse strutture amministrative impegnate nella lotta all'evasione fiscale, queste sono chiamate a valutare preventivamente, in aggiunta al grado di sostenibilità in giudizio, anche il grado di esigibilità delle pretese accertate e a cooperare nell'attività di recupero dei tributi sottratti all'erario. Sarà necessario, in particolare, che della riscossione si occupino non solo le strutture preposte all'adozione delle misure cautelari

ed esecutive, ma anche quelle addette alle verifiche e all'accertamento, provvedendo al monitoraggio degli obblighi di versamento e all'indicazione di attività che possano garantire il concreto recupero dei tributi evasi.

Il collegamento funzionale delle diverse attività svolte 'a monte' dovrà essere assicurato, in particolare, dall'assegnazione di comuni obiettivi programmatici che misurino il grado di efficacia dell'apporto fornito da ciascuna struttura sul piano della concreta riscossione dei maggiori tributi indicati negli atti istruttori e negli avvisi di accertamento.

Il criterio enunciato alla lettera d) pone le premesse per una vera e propria svolta sul piano dell'efficacia dell'azione di riscossione, da avviare nei confronti della totalità dei carichi affidati. Nel nostro sistema non sono proponibili invero metodologie di gestione dei carichi da riscuotere basate su criteri selettivi, in ipotesi motivate della indisponibilità delle risorse necessarie allo scopo. Siffatti rimedi andrebbero infatti ad alterare radicalmente il sistema di gestione dei tributi che è fondato sull'adempimento spontaneo e nel quale la riscossione coattiva delle somme ancora dovute costituisce complemento imprescindibile. Se l'adozione di criteri selettivi, infatti, può considerarsi fisiologica per individuare le posizioni da sottoporre a controllo (sostanziale), non è invece compatibile con il corretto funzionamento del sistema che gli esiti dei controlli automatici e dei controlli sostanziali delle posizioni fiscali non abbiano poi un seguito sistematico nella fase di riscossione, quale che sia l'importo dei tributi liquidati o accertati. Si impone, dunque, un'ampia e organica revisione dell'intero sistema della riscossione per individuare soluzioni idonee a potenziare l'efficienza della struttura amministrativa e tutelare adeguatamente l'interesse pubblico alla riscossione di tutti i tributi avviati alla riscossione coattiva.

Il criterio sub e) intende razionalizzare l'impiego delle risorse disponibili, avendo presente che la gestione dei carichi si risolve prevalentemente in una serie di adempimenti di tipo automatico che non necessariamente richiedono valutazioni o scelte differenziate nei singoli casi. Così è per la predisposizione e notificazione delle cartelle, delle misure cautelari (fermi amministrativi e iscrizione di ipoteche), dei pignoramenti presso terzi e dei diversi e numerosi preavvisi finalizzati anche alla interruzione della prescrizione. Buona parte delle lavorazioni può essere gestita infatti sistematicamente, con il supporto dell'informatica, da strutture centralizzate, la cui organizzazione dovrà risultare adeguata al conseguimento dell'obiettivo.

Gli uffici presenti sul territorio saranno invece impegnati, oltre che in talune azioni esecutive di tipo prevalentemente immobiliare, nella gestione del servizio informazioni, del contenzioso, delle rateazioni e dei servizi di cassa. Una più razionale regolamentazione delle competenze e delle procedure potrebbe infine realizzare cospicue economie di risorse e, soprattutto, assicurare la gestione unitaria del programma di lavoro, evitandone la frammentazione in molteplici adempimenti separati che rischiano di far perdere di vista l'obiettivo finale della riscossione.

Contestualmente al potenziamento degli strumenti informatici, la lettera f) punta alla riorganizzazione delle strutture che assistono i contribuenti interessati a conoscere le ragioni delle pretese nonché le modalità di assolvimento dei debiti e del corretto esercizio delle facoltà e dei loro diritti. Il collegamento telematico degli atti di riscossione con le procedure di accertamento e liquidazione dei tributi, che l'accentramento della funzione di riscossione nell'Agenzia delle entrate dovrebbe facilitare limitatamente

ai tributi erariali, si ripropone in termini più problematici per i carichi affidati da altri enti, così da richiedere appositi accorgimenti e cautele da definire consensualmente nell'atto di affidamento dei ruoli (v. successiva lett. n)).

Nel disegno di riforma della riscossione coattiva, decisivo rilievo assume la revisione delle procedure e in particolare del complesso e oneroso sistema di notificazioni, comunicazioni, ingiunzioni e preavvisi di cui si occupa la lettera g). L'interminabile serie di siffatti adempimenti, previsti a pena di nullità degli atti emessi, contribuisce alla dilatazione dei tempi della riscossione, mettendo a dura prova la capacità organizzativa e l'efficienza degli apparati. Si pensi, per esempio, alla inefficacia della cartella a distanza di un anno dalla sua notificazione e alla conseguente necessità di notificare, ai fini dell'adozione di una misura esecutiva, l'intimazione di pagamento, la cui efficacia a sua volta viene meno nel termine di 6 mesi; oppure, per i crediti inferiori a 1.000 euro, alla notificazione del 'preavviso' prima di 120 giorni dall'inizio del pignoramento; o, ancora, ai 'preavvisi' di fermo amministrativo e di iscrizione di ipoteche e ad altri adempimenti simili che vanificano il senso e la credibilità dell'ingiunzione di pagamento contenuta nel titolo esecutivo notificato al debitore. È innegabile come alcuni dei richiamati adempimenti rispondano ad effettive esigenze di tutela del contribuente, ma è altrettanto evidente l'esigenza di provvedere alla semplificazione e razionalizzazione dei medesimi.

Con il criterio della lettera h) si affida al legislatore delegato il compito di rivedere, nel suo insieme, il complessivo sistema di tutela dei crediti erariali. Per effetto di diversi interventi legislativi, la posizione del creditore pubblico, benché formalmente privilegiata, in tanti casi di fatto è deteriore rispetto a quella del creditore privato. Si ai limiti all'espropriazione mobiliare nei confronti dei debitori costituiti in forma societaria e in ogni caso se nelle attività del debitore risulta una prevalenza del capitale investito sul lavoro; all'innalzamento a ventimila euro della soglia al di sotto della quale è fatto divieto di iscrivere ipoteca; ai limiti all'espropriazione immobiliare e impignorabilità dell'unico immobile di proprietà in cui il debitore risiede anagraficamente; all'obbligo di iscrivere prima l'ipoteca e attendere il decorso di sei mesi; alla franchigia di 120 mila euro – sia in termini di entità del credito che di valore dei beni – per l'espropriazione degli altri immobili. Sono queste alcune delle numerose disposizioni che, a seconda dei casi, possono risultare di ostacolo alla giusta riscossione dei crediti pubblici e che per ciò stesso, non senza disattendere la legittima aspettativa di informazione dei contribuenti morosi, sollecitano interventi mirati di semplificazione e razionalizzazione in direzione di una tendenziale equiparazione delle garanzie di tutela dei crediti pubblici a quelle che assistono i crediti privati.

Il criterio di cui alla lettera i) prevede forme semplificate di pignoramento mobiliare, immobiliare e presso terzi, con revisione contestuale degli attuali presupposti. Si pensi, a titolo esemplificativo, alle difficoltà operative indotte, nelle vendite immobiliari, dalla preventiva iscrizione ipotecaria con periodo di almeno 6 mesi (art. 76, comma 1, lett. b) e, nei pignoramenti mobiliari, dalla individuazione del proprietario dei beni che si trovano presso l'abitazione di residenza del debitore, nonché dalla mancata estensione alla generalità dei crediti delle forme speciali di pignoramento presso terzo previste dall'art. 72-bis del D.P.R. n. 602/1974 o, ancora, dalla indisponibilità di una norma analoga a quella contemplata, per il pignoramento ordinario, all'art. 543 cpc che preveda l'obbligo di dichiarazione da parte del terzo pignorato la cui mancanza

sia equiparata a dichiarazione positiva, con conseguente assegnazione del credito.

Ancora in tema di revisione delle procedure di gestione, interviene il criterio di cui alla lettera l) che pone al centro delle strategie e delle attività di competenza dell'agente della riscossione non più il credito risultante dalla singola partita di ruolo, ma il singolo contribuente con il suo debito complessivo. Alla posizione complessiva del contribuente dovranno fare riferimento non solo le varie misure cautelari ed esecutive e i relativi programmi di lavorazione, ma anche i piani di rateazione di cui alla successiva lettera m), da predisporre in relazione al debito totale dei richiedenti, comprensivo dei carichi pregressi e risalenti nel tempo.

La lettera m) si occupa della gestione delle rateazioni, ormai da anni interessate da ripetute facilitazioni e così tante aperture di termini e proroghe delle scadenze da mettere a dura prova la capacità di gestione dell'agente. Al riguardo va considerato che l'internalizzazione della riscossione porta con sé anche la gestione unitaria delle rateazioni da parte dell'ente impositore, che andrà a gestire il pagamento in forma rateale di tutte le somme dovute dai contribuenti sia prima che dopo l'iscrizione a ruolo. L'unitarietà della gestione dovrebbe favorire anche l'unificazione delle regole disciplinanti la rateazione, ponendo termine alle complicazioni che attualmente rendono la gestione estremamente onerosa, al punto da assorbire gran parte delle risorse umane distribuite sul territorio. Nel quadro della revisione complessiva della rateazione meritano particolare attenzione le richieste di dilazione fino a 72 o 120 rate ex art. 19 del D.P.R. n. 602 del 1973, di cui si afferma l'inammissibilità in pendenza di procedure esecutive, in tal modo contrastando pratiche dilatorie messe in atto da debitori che usano presentare l'istanza solo dopo l'avvio di tali procedure. Infine, per le rateazioni di importo molto elevato si richiede, analogamente a quanto previsto oggi in materia di transazione fiscale ex art. 182-ter l.f., l'attestazione di un professionista indipendente (avente i requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), della stessa l.f.), finalizzata alla dimostrazione del requisito di temporanea difficoltà dell'impresa e della sua capacità di assolvere al pagamento del debito in forma rateale (oggi, di fatto, la rateazione viene concessa senza alcuna indagine sulla sostanziale solvibilità dei richiedenti).

In ogni caso, la rateazione andrebbe gestita con riguardo ai carichi pendenti complessivamente considerati e non separatamente, per singola cartella di pagamento.

Alle lettere n) ed o) vengono dettati criteri per la gestione dei carichi affidati da enti diversi dall'Agenzia delle entrate. Essi si uniformano al principio enunciato alla lettera d), che prevede la gestione sistematica di tutti indistintamente i crediti avviati alla riscossione coattiva. Limitatamente ai tributi erariali di competenza dell'Agenzia delle entrate, per effetto della prevista internalizzazione, tale principio potrà risultare di più agevole attuazione. Non così per i ruoli formati da enti esterni. In tal caso l'adeguatezza delle risorse disponibili e la capacità di gestione sistematica dei carichi da riscuotere andranno valutati in via preventiva nella convenzione stipulata con i singoli committenti. Non è da escludere l'eventualità che, non disponendo delle risorse necessarie, si possa e si debba rinunciare alla presa in carico dei ruoli in questione, con invito ad avvalersi degli strumenti alternativi di riscossione previsti dalla legge.

Come si afferma alla lettera o), l'affidamento dei ruoli emessi da enti diversi dall'Agenzia delle entrate dovrà essere preceduto dalla sottoscrizione di una convenzione che disciplini i diritti e gli obblighi delle parti. Per la gestione delle controversie relative agli atti della riscossione, da affidare in ogni caso alle cure dell'agente della riscos-

sione, cui spetta in via esclusiva la legittimazione passiva, dovrà affermarsi l'onere in capo all'ente impositore di fornire tempestivamente tutti gli elementi utili affinché l'agente possa assicurare la difesa in giudizio dei menzionati atti anche in relazione ai motivi che riguardano l'attività dell'ente impositore. Nella stessa convenzione andranno fissate le regole di gestione e le responsabilità dell'agente che venga meno agli impegni assunti e, nello stesso tempo, individuate forme di controllo sulla scorta di dati ed elementi forniti dall'agente, analoghi a quelli contenuti nelle comunicazioni di inesigibilità di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 112/1999.

Nell'ambito del progetto di riforma della riscossione, particolare rilievo assume la questione dello smaltimento degli ingenti carichi pregressi, affrontata alla lettera p). I motivi che ostano alla riscossione di questi carichi potrebbero in qualche misura ricollegarsi, oltre che agli eventi menzionati nelle periodiche relazioni del Mef, come la cessazione dell'attività, il decesso dei contribuenti, il sopravvenuto fallimento e simili, anche a possibili carenze operative. A fronte delle dichiarate difficoltà di riscossione, è imprescindibile l'esigenza che, contestualmente all'ampia revisione del sistema di riscossione del modello organizzativo e all'introduzione dei nuovi, più rigorosi criteri di gestione dei carichi affidati a decorrere dalla data di trasferimento delle funzioni, vengano individuate speciali forme di smaltimento straordinario dei carichi pregressi, che prevedano sia la gestione di piani straordinari di recupero, basati sull'effettivo stato della procedura, sia trattamenti definitivi agevolati.

Relazione tecnica

(ai sensi dell'art. 17, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 "Legge di contabilità e finanza pubblica").

La presente iniziativa, redatta in forma di "legge di delega" individua principi e criteri direttivi che indicano al legislatore delegato le modalità di una migliore attuazione dei principi di cui all'articolo 1, comma 1, primo periodo.

Si tratta di interventi che agiscono sul perimetro della sfera delle situazioni di diritto e di dovere che connotano le parti del rapporto tributario.

Ciò premesso può escludersi, ai sensi di quanto disposto dai regolamenti parlamentari e della normativa in intestazione, che l'iniziativa in esame determini direttamente o indirettamente oneri a carico della finanza pubblica di cui indicare adeguati mezzi di copertura finanziaria.

Capitolo 6

Revisione dello Statuto del contribuente: garanzia del contraddittorio e parità processuale

(DDL n. 41 del 29 settembre 2021)

Premessa

Con un approccio più prettamente giuridico-sistematico e sostanziale è stato affrontato, da un ulteriore gruppo di lavoro il tema concernente *“Integrazione e l’attuazione dello Statuto dei diritti del contribuente, attraverso disposizioni ispirate ai principi generali delle tradizioni giuridiche comuni degli Stati membri dell’Unione europea e ai principi costituzionali sull’azione amministrativa, di sussidiarietà orizzontale fiscale, di certezza del diritto, di trasparenza, di tutela dell’affidamento, di partecipazione al procedimento, di motivazione, di chiarezza dei provvedimenti, di efficienza, di equità, di collaborazione e di buona fede”*.

Ne è scaturita una iniziativa legislativa del CNEL, ai sensi dell’articolo 99 della Costituzione (DDL n. 41 del 29 settembre 2021), presentata al Parlamento nel corso della precedente Legislatura e ripresentata in quella corrente (Vds Atto C.681), che assume la forma di disegno di legge di delega al Governo.

La proposta mira a completare la disciplina dello Statuto dei diritti del contribuente, nella consapevolezza che, pur dettando norme di principio in funzione garantista di grande rilievo, il testo fondamentale della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante *“Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”* non regola compiutamente lo sviluppo dei procedimenti tributari.

Dall’analisi condotta è emerso che la maturazione avutasi negli ultimi anni del rapporto fisco-contribuente se da un lato enfatizza forme collaborative di *compliance*, dall’altro, resta priva di alcuni tasselli essenziali, anche per una certa timidezza giurisprudenziale nel valorizzare gli spunti presenti nello Statuto.

Tale iniziativa si propone, in particolare, di integrare lo Statuto, attraverso un intervento di dettaglio riservato al legislatore delegato, secondo la migliore tradizione che ha sempre caratterizzato le più importanti riforme nella materia tributaria. Trattandosi di alcune regole di carattere generale, destinate a regolare l’attuazione di ciascun tributo, la collocazione delle nuove norme (e cioè l’oggetto della delega) riguarderà appunto lo Statuto, proprio per evitare che la riforma possa essere interpretata come un rimaneggiamento delle specifiche regole riguardanti l’azione impositiva in determinati tributi, compresi quelli regionali e locali. Resta, come è ovvio, il problema di assicurare un’effettiva priorità alle norme statutarie – e dunque anche a quelle di cui si propone l’introduzione – e un vincolo di adeguamento da parte del legislatore ordinario. Problema che potrebbe essere superato non tanto integrando il testo della Costituzione, quanto assicurando, con legge costituzionale, un valore *rinforzato* allo Statuto stesso affinché deroghe o modifiche vi possano essere introdotte con maggioranze parlamentari qualificate.

Ciò implica una valutazione politica che supera i confini delle presente proposte formulate, che tuttavia appare auspicabile, come evidenziato anche in diverse proposte provenienti dal Parlamento o dagli ordini professionali.



L'ASSEMBLEA
(NELLA SEDUTA 29 SETTEMBRE 2021)

VISTO l'art. 99 della Costituzione ed in particolare il comma 3;

VISTA la legge speciale 30 dicembre 1986, n. 936, recante "Norme sul Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro", ed in particolare l'articolo 10 (Attribuzioni), comma 1, lettera i), che riconosce al Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro l'iniziativa legislativa, l'articolo 12 (Contributo all'elaborazione della legislazione), che regola la trasmissione delle pronunce del CNEL al Governo, alle Camere, alle Regioni e Province autonome ed alle istituzioni europee, ed infine l'articolo 14 (Pronunce del CNEL), che statuisce l'iter di assunzione, da parte dell'Assemblea, delle Pronunce del CNEL;

VISTO il Regolamento degli organi, dell'organizzazione e delle procedure, approvato dall'Assemblea del Cnel il 17 luglio 2019 ed in particolare gli articoli 12 (Programma) e 14, (Iniziativa legislativa); Vista la sentenza della Corte costituzionale 27 novembre del 1998, n. 383;

VISTA la Determinazione del Presidente del CNEL, 23 novembre 2020, n. 2014, concernente la costituzione gruppo di lavoro formato da insigni accademici, magistrati, professionisti ed esperti dell'amministrazione finanziaria, coordinati dal Prof. Franco Gallo, per l'esame delle tematiche connesse alla riforma fiscale anche al fine della redazione di una iniziativa legislativa ai sensi dell'art. 99, comma 3, della Costituzione;

VISTI gli elaborati prodotti dal gruppo di lavoro come sopra costituito ed insediato il 10 novembre 2020, all'esito della seduta plenaria dei sottogruppi del 9 luglio 2021;

VISTO in particolare l'elaborato trasmesso al CNEL (prot.: 19 luglio 2021, n. 1326), prodotto dal Sottogruppo C "Statuto dei diritti del contribuente e rapporto fisco - contribuenti", coordinato dalla Professoressa Livia Salvini, all'esito di sedute di approfondimento dei temi ivi trattati, tenute nelle date 22 dicembre 2020, 21 gennaio 2021, 22 febbraio 2021, 16 marzo 2021 e 28 aprile 2021;

VISTI i resoconti delle sedute delle Commissioni istruttorie congiunte I, II e III, del 8 gennaio 2021, 9 settembre 2021 e 15 settembre 2021;

VISTI i verbali delle sedute assembleari del 25 novembre 2020, (punto 2 O.d.g.), 17 dicembre 2020 (punto 9 O.d.g.), Assemblea 27 gennaio 2021; 24 febbraio 2021, (punto 2 O.d.g.) e 26 maggio 2021 (punto 3 Od.g.);

VISTI i verbali delle sedute dell'Ufficio di Presidenza del 13 maggio 2021 (punto 2 O.d.g.), 20 maggio 2021 (punto 3 O.d.g.), e 15 settembre 2021 (punto 7 O.d.g.);

TENUTO CONTO delle Osservazioni e Proposte - n. 409/2021 - per il successivo inoltro alle Commissioni Finanze della Camera e del Senato concernenti *"Note per l'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario"*) all'esito dell'audizione parlamentare del Presidente del CNEL, 1 marzo 2021, dinanzi alla Commissioni medesime;

RITENUTO di esercitare la prerogativa sancita al comma 3 dell'articolo 99 della Costituzione concernente la iniziativa legislativa del CNEL nella specifica materia dell'attuazione e integrazione delle "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente" di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212 e s.m. e i.;

UDITA la relazione del Presidente Prof. Tiziano Treu;

TENUTO CONTO delle osservazioni emerse nel corso della discussione assembleare;

SENTITO il Segretario generale Cons. Paolo Peluffo,

APPROVA

l'unito atto di iniziativa legislativa corredato dalle relazioni illustrativa e tecnica, concernente *"Delega al Governo per l'integrazione e l'attuazione dello Statuto dei diritti del contribuente attraverso disposizioni ispirate ai principi generali delle tradizioni giuridiche comuni degli Stati Membri dell'Unione Europea ed ai principi costituzionali sull'azione amministrativa di certezza del diritto, di trasparenza, di tutela dell'affidamento, di partecipazione al procedimento, di motivazione, di chiarezza dei provvedimenti, di efficienza, di equità, di collaborazione e di buona fede"*.

Ordina che il presente atto sia trasmesso al Presidente del Consiglio dei ministri, al Presidente della Camera dei deputati ed al Presidente del Senato della Repubblica per il seguito di competenza.

F.TO IL PRESIDENTE

Prof. Tiziano TREU

Articolato

Articolo 1

(Delega al Governo per l'integrazione e l'attuazione dello Statuto dei diritti del contribuente)

1. Il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto disposizioni integrative ed attuative dello Statuto dei diritti del contribuente, ispirate ai principi generali delle tradizioni giuridiche comuni degli Stati Membri dell'Unione Europea ed ai principi costituzionali sull'azione amministrativa di certezza del diritto, di trasparenza, di tutela dell'affidamento, di partecipazione al procedimento, di motivazione, di chiarezza dei provvedimenti, di efficienza, di equità, di collaborazione e di buona fede, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:

- a. previsione di una disciplina generale della partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento dei tributi, assicurando, anche in funzione di una definizione consensuale del contesto, il diritto del contribuente: ad essere informato mediante atto formale della chiusura delle attività istruttorie e di controllo, in qualsiasi forma effettuate, che abbiano riguardato l'adempimento degli obblighi tributari; a prendere visione del fascicolo nonché in particolare dei mezzi di prova raccolti mediante indagini presso terzi; a presentare deduzioni difensive in un congruo termine, non inferiore a sessanta giorni;
- b. coordinamento con le norme di garanzia della partecipazione e del contraddittorio già vigenti, provvedendo all'abrogazione di quelle in contrasto con la nuova disciplina;
- c. mantenimento delle attuali regole sulla partecipazione al procedimento di liquidazione e rettifica formale;
- d. coordinamento del diritto alla conoscenza degli atti istruttori, di cui alla lett. a), con le esigenze di segretezza e di riservatezza;
- e. disciplina generale dei procedimenti ad istanza di parte previsti da legge o da regolamento, prevedendo che l'adozione del provvedimento di diniego sia preceduta dalla comunicazione di un preavviso e da un congruo termine entro il quale è consentito al destinatario di presentare deduzioni e osservazioni; per gli atti di diniego esplicito ad istanza di parte, applicazione del principio per cui nuove ragioni di diniego non possono essere dedotte in sede processuale e, solo se sopravvenute, possono essere oggetto di un atto sostitutivo del precedente; estensione del principio del silenzio-inadempimento ad ogni procedimento ad istanza di parte previsto da legge o da regolamento, con accesso diretto alla giurisdizione tributaria decorso novanta giorni dalla presentazione dell'istanza senza l'adozione di un diniego esplicito;
- f. disciplina generale dei requisiti minimi di motivazione degli atti impositivi impugnabili, da identificare: nelle ragioni giuridiche e di fatto sui quali l'atto si basa; nella identificazione delle norme applicate; nella replica alle eventuali deduzioni difensive presentate; nell'indicazione delle risultanze delle attività istruttorie compiute;
- g. previsione della non modificabilità né integrabilità della motivazione dell'atto impositivo in sede processuale;
- h. disciplina generale dei vizi invalidanti l'atto impositivo da identificare, oltre che

nei casi di cui all'art. 21-septies della legge n.241/1990: nella violazione delle norme essenziali regolatrici dell'istruttoria e del contraddittorio e dei contenuti dell'atto; nella violazione di termini decadenziali o di termini dilatori essenziali, nell'incompetenza dell'ufficio o del funzionario che sottoscrive l'atto; nella difformità da risposte ad interpelli;

- i. disciplina della rilevanza dei vizi di validità di cui alla lettera g), prevedendo che essi siano rilevabili dal giudice solo se tempestivamente dedotti nei motivi di ricorso, non precludano la riemissione dell'atto emendato nei termini di decadenza, debbano essere valutati dalle amministrazioni finanziarie in sede di riesame in autotutela e nell'ambito dei procedimenti di adesione, di reclamo/mediazione, di conciliazione; attribuzione di un peso specifico, rispetto alla produttività dell'ufficio, per l'attività lavorativa impiegata nella valutazione delle istanze di autotutela;
- j. disciplina dei vizi non invalidanti degli atti impositivi, prevedendo che essi comportino le conseguenze indennitarie o recuperatorie proporzionali all'interesse leso, ferma restando la validità del provvedimento;
- k. eliminazione della distinzione tra accertamenti parziali e non parziali anche con riferimento alla disciplina della reiterazione degli atti impositivi: ammettendo in ogni caso la notificazione di più atti impositivi entro il termine di decadenza, anche di identica natura, purché sorretti da elementi di fatto diversi da quelli a base degli atti precedenti; prevedendo l'efficacia preclusiva della definizione per adesione di ciascun atto di accertamento, rispetto alla notificazione di nuovi atti impositivi, salvo il caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che determini una maggiore imposta dovuta superiore ad una soglia.

2. Il Governo è delegato a adottare, entro centottanta giorni dall'entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni dei decreti.

3. Il decreto legislativo di cui al comma 1 è adottato su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa acquisizione del parere della Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, del parere del Consiglio di Stato, e del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro, che sono resi nel termine di quarantacinque giorni dalla data di trasmissione dello schema di decreto legislativo, decorso il quale il Governo può comunque procedere. Lo schema di decreto legislativo è successivamente trasmesso alle Camere per l'espressione dei pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari e della Commissione parlamentare per la semplificazione, che si pronunciano nel termine di sessanta giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale il decreto legislativo può essere comunque adottato. Se il termine previsto per il parere cade nei trenta giorni che precedono la scadenza del termine previsto al comma 1 o successivamente, la scadenza medesima è prorogata di novanta giorni. Il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, trasmette nuovamente il testo alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modificazioni, corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione. Le Commissioni competenti per materia possono esprimersi sulle osservazioni del Governo entro il termine di dieci giorni

dalla data della nuova trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può comunque essere adottato.

4. Entro dodici mesi, rispettivamente, dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1, e del decreto legislativo di cui al comma 2, il Governo può adottare, nel rispetto dei principi e criteri direttivi e della procedura di cui al presente articolo, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive.

Relazione illustrativa e tecnica

(Anche ai sensi dell'art. 17, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 "Legge di contabilità e finanza pubblica")

La legge delega che si illustra intende completare la disciplina dello Statuto dei diritti del contribuente, nella consapevolezza che, pur dettando norme di principio in funzione garantista di grande rilievo, il testo fondamentale della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante «Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente» (di seguito Statuto) non regola compiutamente lo sviluppo dei procedimenti tributari. La maturazione avutasi negli ultimi anni del rapporto fisco contribuente se, da un lato, enfatizza forme collaborative di compliance, dall'altro, resta priva di alcuni tasselli essenziali, anche per una certa timidezza giurisprudenziale nel valorizzare gli spunti presenti nello Statuto.

Sembra allora necessario intervenire assicurando alcune misure di garanzia che rendano effettivamente partecipato il procedimento e fissino alcune regole essenziali, non eludibili, dell'azione impositiva.

La legge delega si propone, in particolare, di integrare lo Statuto, attraverso un intervento di dettaglio riservato al legislatore delegato, secondo la migliore tradizione che ha sempre caratterizzato le più importanti riforme nella materia tributaria. Trattandosi di alcune regole di carattere generale, destinate a regolare l'attuazione di ciascun tributo, la collocazione delle nuove norme (e cioè l'oggetto della delega) riguarderà appunto lo Statuto, proprio per evitare che la riforma possa essere interpretata come un rimaneggiamento delle specifiche regole riguardanti l'azione impositiva in determinati tributi, compresi quelli regionali e locali. Resta, come è ovvio, il problema di assicurare un'effettiva priorità alle norme statutarie – e dunque anche a quelle di cui si propone l'introduzione – e un vincolo di adeguamento da parte del legislatore ordinario. Problema che potrebbe essere superato non tanto integrando il testo della Costituzione, quanto assicurando, con legge costituzionale, un valore rinforzato allo Statuto imponendone la deroga o la modifica soltanto tramite maggioranze parlamentari qualificate.

Si tratterebbe di una valutazione politica che supera i confini della presente proposta, ma che tuttavia in questa sede appare auspicabile, come evidenziato anche in diverse proposte provenienti dal Parlamento o dagli ordini professionali.

Si illustrano in dettaglio i singoli criteri direttivi.

Il primo – lettera a) – intende superare il testo attuale dell'art. 12 dello Statuto, nella parte in cui limita il diritto del contribuente al contraddittorio di tipo "difensivo" ai soli casi di verifica presso il contribuente (così viene interpretato, probabilmente in modo più restrittivo di quanto il testo non preveda, dalla giurisprudenza della Cassazione), rendendo l'esercizio di tale diritto generale ed effettivo. Come è noto, secon-

do la giurisprudenza nazionale non è configurabile, in base ai principi costituzionali ovvero di legge ordinaria, un diritto generalizzato del contribuente al contraddittorio procedimentale. Un tale diritto è invece assicurato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, e quindi si applica limitatamente ai tributi armonizzati (IVA, accise, dogane). Sono tuttavia presenti nell'ordinamento interno specifiche disposizioni, tra le quali alcune recate dallo stesso Statuto (artt. 6 e 10-bis), che in particolari ipotesi prevedono forme proceduralizzate di contraddittorio. L'ultima di queste norme, in ordine di tempo, è l'art. 5-ter d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*), che a partire dal luglio 2020 ha introdotto un obbligo di contraddittorio limitato ad alcune tipologie di accertamento (escludendo, peraltro, tutti i frequentissimi casi di accertamenti parziali) e finalizzato alla ricerca di una definizione consensuale. Ne deriva una incongrua situazione "a macchia di leopardo", che necessita di una riconduzione a razionalità, appunto, attraverso una norma di carattere generale come quella che si propone. Del resto, la stessa agenzia delle entrate promuove una generalizzata attuazione del contraddittorio, da ultimo nella circolare n. 4 del 2021.

Fermo restando che il fine del nuovo contraddittorio potrà comunque essere quello di consentire una definizione consensuale del contesto, si prevede che siano fissati presupposti essenziali ad un consapevole esercizio del contraddittorio, sia in chiave partecipativa, sia in chiave più strettamente difensiva: in tale contesto, la necessità di attendere sessanta giorni per la notifica dell'atto impositivo trova ragione in un preventivo obbligo di informazione del contribuente in ordine al materiale acquisito presso terzi o comunque nell'ambito di indagini che non lo abbiano visto coinvolto. In buona sostanza, la disciplina tiene conto della giurisprudenza europea, che, come premessa al contraddittorio, individua un diritto di informazione e di visione del fascicolo da parte del soggetto passivo. Sancita la fine dell'istruttoria, in modo formale, l'adozione dell'atto finale presuppone un consapevole apporto del contribuente, mediante deduzioni che fanno seguito ad una compiuta conoscenza degli atti istruttori. Ai fini della generalità ed effettività del diritto al contraddittorio i decreti attuativi potrebbero prevedere la disciplina di una interlocuzione breve con i contribuenti di piccole e medie dimensioni, centrata sull'esame di specifici elementi risultanti anche dal sistema informativo dell'amministrazione finanziaria e preordinata al corretto assolvimento di future obbligazioni tributarie, prevedendo l'eventuale compartecipazione degli enti locali nella gestione del relativo procedimento e nel correlato gettito. In tutti i casi in cui le norme fiscali già prevedono – con riferimento a casi specifici – regole in linea con il principio generale in esame (ad es., il doppio contraddittorio previsto per il caso di accertamento sintetico) il legislatore delegato dovrà mantenerle, individuando, se del caso, idonee forme di adeguamento o raccordo (lettera b).

Tra le altre, come previsto dalla lettera c), andranno mantenute le procedure di liquidazione del dichiarato e di controllo formale, già attualmente basate su contraddittorio anticipato tra contribuente e Agenzia delle entrate.

Il legislatore delegato (lettera d) dovrà inoltre coordinare tale forma avanzata di partecipazione sia con le esigenze di riservatezza dei terzi, sia con la segretezza che contraddistingue le indagini penali, senza tuttavia che quest'ultima possa precludere completamente la conoscenza di quegli atti di indagine di cui sia stato autorizzato l'utilizzo a fini fiscali.

Il criterio di delega sub lettera e) intende demandare al legislatore delegato la fissazione di alcune regole per i procedimenti a istanza di parte, che siano previsti dalla normativa tributaria, al fine di assicurare un esito certo al procedimento e di garantire anche in questo caso un confronto preventivo rispetto alla definitiva adozione di un atto di diniego.

In primo luogo, si propone la generalizzazione del silenzio inadempimento, attualmente previsto per le sole istanze di rimborso, quale presupposto che assicura all'istante la possibilità di accesso al giudice tributario. Per evitare il proliferare delle controversie, l'amministrazione, sempre che il procedimento ad istanza di parte debba avere un esito previsto dalla legge (tale ipotesi non ricorre, ad es., per l'istanza di autotutela, che anche la Corte costituzionale ha riconosciuto non essere generatrice di un 'obbligo di risposta in capo alla amministrazione finanziaria'), deve emettere un motivato diniego esplicito, il quale deve a sua volta essere preceduto dalla comunicazione di un preavviso di atto negativo – in analogia a quanto già previsto dall'art. 10-bis della legge 7 agosto 1990, n.241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi) e già osservato dall'Agenzia delle dogane in materia di dazi –; il preavviso rende possibile chiarimenti e deduzioni da parte dell'istante, sulle quali il diniego definitivo, se confermato, dovrà motivare espressamente. La garanzia per il soggetto istante viene completata dalla previsione di immodificabilità delle ragioni del diniego, ove la controversia pervenga alla fase processuale. Le stringenti regole per il diniego esplicito non dovrebbero però indurre le amministrazioni finanziarie a preferire la strada del silenzio, posto che in questo caso al contribuente si aprirebbe la possibilità di un giudizio di pieno accertamento sull'interesse pretensivo vantato.

Il legislatore delegato anche in questo caso assicurerà che talune disposizioni vigenti, per la loro specificità, siano mantenute: è il caso delle norme, già di rango statutario, sul diritto di interpello, che resteranno disciplinate secondo le regole introdotte con la riforma del 2014-2015.

Il criterio direttivo della lettera g) demanda al legislatore delegato la compiuta disciplina generale della motivazione degli atti impositivi, ad integrazione di quanto già efficacemente previsto dall'art. 7 dello Statuto; rispetto al testo vigente, si aggiunge l'obbligo di una più precisa indicazione degli elementi istruttori, e soprattutto la immodificabilità della motivazione dell'atto in sede processuale; vincolo che riguarderà non solo l'amministrazione, ma anche il giudice tributario.

I criteri di cui alle successive lettere h), i), j) hanno la finalità di adeguare il testo dello Statuto al testo novellato, già da diversi anni, della legge n. 241/90, nella quale compare la disciplina dei vizi dei provvedimenti amministrativi, della loro rilevanza e delle forme di intervento in autotutela.

In tale ottica, la prima delle lettere in esame demanda al Governo di tipizzare una serie di vizi che, pur potendo essere qualificati come vizi di forma – ossia non direttamente inerenti al contenuto impositivo dell'atto –, hanno però un rilievo determinante al fine di compromettere la legalità sostanziale dell'atto impositivo: si pensi all'atto emanato da ufficio incompetente, alla violazione di termini decadenziali o dilatori, alla violazione delle regole essenziali sull'istruttoria e sul contraddittorio, alla difformità dell'atto rispetto a precedenti risposte fornite ad interPELLI.

Nel catalogo di tali vizi, che nella successiva lettera i) sono classificati come invalidan-

ti, il legislatore delegato dovrà comprendere anche quelle carenze strutturali del provvedimento che, in diritto amministrativo, sono classificate come motivi di nullità/inesistenza, come tali deducibili senza necessità di rispettare il termine decadenziale previsto per la proposizione del ricorso giurisdizionale. Su tale punto, si ritiene non opportuno discostarsi dall'orientamento della Corte di cassazione che, a proposito delle ragioni di radicale nullità dell'atto, ritiene comunque non utile differenziare il regime delle impugnative, in ragione del particolare interesse pubblico sotteso agli atti impositivi; del resto, forme macroscopiche di carenze strutturali, tali da realizzare un atto del tutto abnorme, potranno essere valutate dal giudice ricorrendo alla categoria dommatica dell'atto inesistente.

In definitiva, tutte le ragioni di invalidità dell'atto si riconducono all'annullabilità, ossia possono essere rilevate dal giudice solo se oggetto di ricorso nel termine di decadenza.

Nella convinzione che un atto invalido non deve soltanto essere suscettibile di annullamento in sede giudiziale, ma deve potere essere riesaminato ed emendato dalla stessa amministrazione, si chiede al Governo di prevedere che le ragioni di invalidità siano oggetto di considerazione da parte delle amministrazioni finanziarie, anche in sede di procedure deflative quali il reclamo-mediazione.

Nella stessa logica, il delegato dovrà prevedere che, rispetto alla stima della capacità operativa degli uffici, un determinato lasso di tempo destinato all'effettivo esame delle istanze di autotutela sia considerato come pienamente destinato all'attività impositiva, in quanto il ripristino di una giusta imposizione è certamente valore di interesse generale, in quanto destinato a dare attuazione agli articoli 53 e 97 della Costituzione. La disciplina dei vizi è poi completata, nella lettera j) dalla previsione di carenze che già oggi la giurisprudenza non riconosce idonee a determinare l'annullabilità dell'atto; pur potendo arrecare pregiudizi alle situazioni dei contribuenti, questa tipologia di vizi può meglio condurre a diverse conseguenze, se del caso, indennitarie o di rimessione in termini (si pensi alla carente o errata indicazione dei comportamenti possibili dopo la notifica del provvedimento impositivo).

Con la lettera k) si delega il Governo a disciplinare su basi nuove, e di carattere generale, la problematica del concorso di atti impositivi, che, pur avendo incidenza soprattutto nelle imposte applicate su base periodica, ha una valenza sistematica di carattere generale. Prendendo atto del superamento della distinzione tra accertamenti parziali e non, poiché l'ampliamento dei presupposti per qualificare parziale un accertamento ha comportato una perdita di identità del tipo, la nuova disciplina dovrà prevedere la possibilità di reiterazione degli atti, condizionata solo dalla novità degli elementi assunti a base dei provvedimenti via via successivi, con conseguente abrogazione anche dell'art. 43 quarto comma, nella parte in cui prevede quale presupposto per notificare ulteriori atti di accertamento la "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi". La apparente minore garanzia della nuova disciplina è compensata dalla maggiore chiarezza, rispetto all'attuale assetto, e dall'effetto preclusivo che la definizione per adesione del primo atto comporterà, circa la possibilità di emettere i successivi; inoltre verranno meno le disposizioni che sulla distinzione tipologica fondano effetti e regole diverse (ad es. in tema di contraddittorio).

Resta fermo che ciascun atto di accertamento, in quanto omogeneo agli altri, potrà essere oggetto di definizione per adesione, ma la definizione raggiunta su un atto limita,

salvo il superamento di sogli quantitative, la possibilità di notificare nuovi atti. Infine, con la lettera l), si prevedono le regole per l'attuazione dei nuovi principi statutari, sul modello di quanto previsto dall'art. 16 dello Statuto.

Capitolo 7

IVA, Accise e del ruolo del fisco nella transizione verde

(OSP n. 433, del 26 ottobre 2022)

Premessa

Il Gruppo di lavoro CNEL ha affrontato la tematica oggetto del presente capitolo muovendo da due ordini di ragioni. Il primo, più importante, era contenuto nell'art. 4 del disegno di legge delega (A.C. 3343) per la revisione del sistema fiscale, ove si afferma l'intenzione di una razionalizzazione dell'IVA, con particolare riferimento al numero e ai livelli delle aliquote e alla distribuzione delle diverse basi imponibili tra le diverse aliquote. Il secondo ordine di ragioni ha una radice meno recente, ribadita comunque nella strategia EU 2020, che suggerisce l'opportunità di ridurre il carico fiscale sul lavoro e di trasferirlo su forme di imposizione indiretta (*tax shift*).

Lo studio condotto dal Gruppo di lavoro CNEL viene sviluppato a partire da un accurato esame dell'impatto degli effetti redistributivi sulle famiglie a basso reddito, sia in atto e sia derivanti dall'eventuale riduzione del numero delle aliquote, ovvero dalla rimodulazione del prelievo tra imposte dirette e indirette, indagato attraverso simulazioni, e l'esame delle esperienze europee in atto osservabili.

Le conclusioni offerte da detto studio non individuano una specifica ipotesi di riforma ma un ventaglio di soluzioni praticabili, per ciascuna delle quali sono evidenziate caratteristiche salienti e sono stimati i principali effetti.

Dette ipotesi sono:

1. IVA a due aliquote, con invarianza del gettito, del livello dell'aliquota ordinaria e della distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria;
2. IVA a due aliquote con incremento di gettito e invarianza della distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria;
3. IVA a due aliquote con incremento di gettito e modifica della distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria;
4. IVA ad aliquota unica con lo stesso incremento di gettito di cui all'ipotesi 3).

Conclusivamente viene osservato che l'attuale impiego di aliquote multiple non presenta una marcata superiorità distributiva rispetto ad un'ipotesi di IVA a due aliquote a parità di gettito. È questo un risultato di cui tener conto proprio in considerazione delle preoccupazioni che sul piano distributivo vengono sovente avanzate rispetto all'eliminazione dell'aliquota *super ridotta* del 4 per cento. In secondo luogo, gli effetti distributivi avversi che possono verificarsi con strutture dell'IVA a due aliquote che producano invece incrementi di gettito possono essere limitati e anche compensati qualora il maggior gettito fosse destinato alla riduzione delle imposte sul lavoro (*tax shift*) o al potenziamento degli strumenti di spesa pubblica per le famiglie più bisognose. In particolare, questo coordinamento potrebbe risultare opportuno nell'ipotesi che ai beni attualmente soggetti all'aliquota del 10 per cento sia applicata l'aliquota ordinaria, anche se di livello inferiore all'attuale. Con la stessa logica, andrebbe valutata l'ipotesi di un'IVA ad aliquota unica, che si ipotizza possa essere applicata ad un livello significativamente inferiore a quello attuale (16 per cento).

Tutte le osservazioni contenute nel documento, che ha registrato un consenso unanime dell'Assemblea, sono supportate da dati e rappresentazioni grafiche direttamente

consultabili, dalla formulazione di *profili giuridici dell'imposta sul valore aggiunto* e dal raccordo con la Direttiva IVA dell'Unione europea.

La seconda Sezione del documento in discorso affronta invece il tema delle Accise e del ruolo del fisco nella transizione verde sia nell'ordinamento interno che in quello dell'Unione europea.

L'indagine muove dall'art. 4, lett. b), della (oggi decaduta) delega per la riforma fiscale laddove prevedeva di adeguare in coerenza con l'*European Green Deal* e la disciplina europea armonizzata dell'accisa, le strutture e le aliquote della tassazione indiretta sulla produzione e sui consumi dei prodotti energetici e dell'energia elettrica, con l'obiettivo di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e alla promozione dell'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili.

Essa considera sia gli studi disponibili sui sussidi ambientali dannosi (SAD) sia i profili distributivi del maggior gettito derivante dalla loro riduzione.

Viene quindi condotto un vaglio della proposta di rifusione dell'ETD di cui alla COM(2021)563 *final* del 14 luglio 2021, evidenziando alcuni profili di criticità che riguardano principalmente le ripercussioni su interi settori economici e gli effetti distributivi, nonché, per le famiglie, l'aumento generalizzato dei prezzi del riscaldamento domestico e dei trasporti.

Lo studio prosegue con l'esame dell'*Overall Tax Mix* e il complesso delle altre misure non fiscali del pacchetto *Fit for 55* e si conclude con la formulazione di critiche puntuali all'impianto della passata legge delega in detta materia.

Infine, integrano il documento alcuni "*focus*" quali il *Superbonus* e le sue interazioni con il pacchetto *Fit for 55* e la revisione della direttiva UE sul rendimento energetico nell'edilizia (EPBD) con l'analisi delle possibili fonti di finanziamento degli interventi di riqualificazione energetica ed i cd certificati bianchi.

Tenuto conto delle previsioni sugli andamenti dei listini in cui sono scambiati i cosiddetti *Green Bond* le proposte operative in esito al presente studio invitano ad assumere l'obiettivo di aumentare la competitività del mercato italiano, attraverso il rafforzamento di un legame tra l'obbligo di efficientamento energetico e la sua diretta ed immediata valorizzazione sotto il profilo economico. In questo modo la spesa pubblica connessa agli incentivi di *Superbonus*, oltre al ritorno indiretto in termini di incremento di PIL e quindi, di reddito e di consumi per tutti gli operatori della filiera e del settore edilizio, troverà una diretta valorizzazione economica.

Questo lavoro affronta alcuni aspetti della possibile attuazione della riforma fiscale, che vede oggi impegnati governo e parlamento. Prevista nel PNRR come riforma di "accompagnamento", è stata oggetto di un disegno di legge delega, approvato dal governo il 5 ottobre 2021, ed è oggi all'esame delle competenti Commissioni parlamentari. Tra i criteri ispiratori vi è quello di realizzare un modello di imposizione dei redditi di tipo "compiutamente duale".

Riprendendo le argomentazioni già esposte nel contributo redatto l'anno scorso⁵² come documentazione di sostegno all'audizione che il presidente del CNEL, prof. Tiziano Treu, ha tenuto dinanzi alle Commissioni congiunte VI Finanze di Camera e Senato in data 1 marzo 2021, questo documento intende approfondire le problematiche

52. Cfr. CNEL (2021).

connesse con l'attuazione in Italia di un sistema di imposizione duale, coerente con i principi della legge delega.

Il paragrafo 1 richiama le questioni di fondo, già affrontate nella predisposizione del documento di accompagnamento alla ricordata audizione, chiarendo le caratteristiche fondamentali del sistema duale e le sue differenze rispetto al modello alternativo onnicomprensivo.

Il paragrafo 2 richiama ed illustra i principi fondamentali della legge delega presentata dal governo.

Il paragrafo 3 affronta la questione della rispondenza del modello di imposizione duale ai principi enunciati dalla nostra Costituzione.

Il paragrafo 4 si concentra sui redditi finanziari e delinea le principali problematiche e le relative soluzioni che potrebbero dare attuazione ai criteri adottati nel disegno di legge delega.

Il paragrafo 5 si pone analogo obiettivo riguardo al trattamento dei redditi immobiliari.

Il paragrafo 6 affronta il tema dell'attuazione dei principi della delega in riferimento al reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

Il paragrafo 7 affronta il tema della "comprensività" delle basi imponibili e della loro erosione.

Il paragrafo 8 pone l'interrogativo se un sistema di imposizione duale debba tenere conto dell'inflazione.

Il paragrafo 9 tratta la revisione del catasto fabbricati e la mappatura degli immobili.

Sezione I - Proposte di revisione dell'imposta sul valore aggiunto (di Paolo Liberati e Massimo Baldini)

1.Introduzione

L'imposta sul valore aggiunto (Iva), diffusamente applicata nei paesi dell'Unione Europea, è una delle più importanti imposte in termini di gettito, seconda solo al prelievo personale sul reddito. La sua applicazione, sollecitata dalla Comunità Economica Europea nel 1962 e ispirata all'adozione dell'Iva in Francia già nel 1954, aveva l'obiettivo di armonizzare il precedente eterogeneo sistema di imposte sulle vendite o di imposte plurifase cumulative sul valore pieno applicate dai singoli stati membri. In Italia, fu introdotta nel 1972 in sostituzione dell'Imposta Generale sull'Entrata (IGE), in corrispondenza di una più ampia riforma tributaria. Attualmente, essa si applica con quattro aliquote (4, 5, 10 e 22 per cento) e dà luogo ad un gettito pari al 6 per cento del Pil, tra i livelli più bassi tra gli stati membri della UE nonostante il fatto che l'aliquota ordinaria sia tra le più elevate.⁵³ La Tavola 1 dà conto delle modifiche in-

53. L'aliquota del 5 per cento si applica ad un numero molto limitato di specifici beni: a) prestazioni di carattere sanitario ed educativo rese da cooperative sociali e loro consorzi; b) basilico, rosmarino e salvia, freschi, origano a rametti o sgranato, destinati all'alimentazione; piante allo stato vegetativo di basilico, rosmarino e salvia (dal 2016); c) prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare (dal 2017); d) strumentazione sanitaria di vario tipo per l'emergenza Covid-19 (dal 2020); e) tartufi freschi o refrigerati (dal 2019); f) prodotti per la protezione dell'igiene femminile compostabili secondo la norma UNI EN 13432:2002 o lavabili e coppette mestruali (dal 2020). Nella

tervenute nel tempo fin dal momento dell'introduzione dell'Iva. Come si può notare, l'aliquota ordinaria in Italia è sempre aumentata, passando dal 12 per cento (1973), al 14 per cento (1977), al 15 per cento (1981), al 18 per cento (1982), al 19 per cento (1988), al 20 per cento (1997), al 21 per cento (2011), al 22 per cento (dal 2013). Al contrario, l'aliquota ridotta per beni e servizi (Parte II della Tabella A del DPR 633/72) ha oscillato dal 6 per cento, all'8 per cento, al 10 per cento, per poi scendere al 2 per cento nel 1985 e risalire al 4 per cento nel 1989. La preesistenza dell'aliquota del 4 per cento al 1 gennaio 1991 ha consentito la sua permanenza pur dopo che, a livello europeo, l'aliquota minima è stata fissata al 5 per cento (applicata attualmente in Italia ai beni inclusi nella parte II-bis della tabella). Per i beni e servizi della parte III della tabella A, l'aliquota era coincidente con quella ridotta prevista per la parte II, fino al 1985, quando l'aliquota del 10 per cento si è suddivisa tra il 2 e il 9 per cento. In sostanza, si è avuto nel 1985 un aumento di tre punti dell'aliquota ordinaria, e una riduzione dell'aliquota ridotta, passata dal 10 per cento al 2 e al 9 per cento. Quest'ultima aliquota, per la parte III della tabella A, è rimasta in vigore fino al 1995, quando è stata aumentata al valore attuale (10 per cento). Infine, l'aliquota prevista inizialmente nella Tabella B del DPR 633/72 per i beni "di lusso" è cresciuta dal 18 per cento al 30, al 35 e infine al 38 per cento (1974, 1977, 1982) per poi essere soppressa, per effetto della mutata disciplina delle direttive; i prodotti ivi indicati sono caratterizzati, da allora, da indetraibilità oggettiva dell'IVA assolta sugli acquisti.

In questa prospettiva, anche il recente dibattito sull'Iva si è spesso concentrato su possibili aumenti in relazione alle clausole di salvaguardia che, introdotte in forma generica con il DL 98/2011, furono poi trasformate in incrementi di aliquote Iva con il DL 201/2011 nel caso di assenza di copertura garantita da altri provvedimenti fiscali. Dal gennaio 2021, le clausole sono state abolite. Ciò ha consentito di ricondurre la discussione intorno al prelievo Iva da un lato all'opportunità di mantenere un'accentuata differenziazione delle aliquote, dall'altro alle possibilità di una sua rimodulazione in modo da favorire processi di revisione di altre imposte.

Più di recente si sono manifestati almeno due specifici motivi per riprendere in considerazione la possibilità di una revisione dell'Iva. Il primo, più importante, è contenuto nell'art. 4 del disegno di legge delega (AC 3343) per la revisione del sistema fiscale, ove si afferma l'intenzione di una *razionalizzazione dell'Iva, con particolare riferimento al numero e ai livelli delle aliquote e alla distribuzione delle diverse basi imponibili tra le diverse aliquote*. Gli obiettivi, almeno quelli dichiarati nel disegno di legge delega, riguardano la semplificazione della gestione e dell'applicazione dell'imposta, il contrasto all'evasione e all'erosione, l'aumento del grado di efficienza del sistema in coerenza con la disciplina europea. Il secondo elemento ha una radice meno recente, ribadita comunque nella strategia EU 2020, che suggerisce l'opportunità di ridurre il carico fiscale sul lavoro e di trasferirlo su forme di imposizione indiretta (*tax shift*). Al riguardo, la Commissione Europea ha suggerito di evitare inasprimenti dell'imposizione indiretta senza una corrispondente riduzione delle imposte dirette.⁵⁴ Si tratta di una strategia che in Italia potrebbe essere adottata, in questa fase, per trasferire sull'Iva parte della

sostanza, il sistema italiano può essere interpretato come un sistema a tre aliquote.

54. Sul tema, di recente, si veda Curci N., Savegnago M. (2019), "Shifting taxes from labour to consumption: the efficiency-equity trade-off", *Temi di Discussione*, 1244, Banca d'Italia.

riduzione del carico fiscale intervenuta in sede Irpef con i provvedimenti recentemente adottati, e anche in prospettiva di una nuova e più marcata riforma dell'intero sistema di prelievo sui redditi.

Tuttavia, procedere ad una revisione dell'Iva – almeno in Italia – ha da sempre suscitato particolari preoccupazioni relativamente ai probabili effetti distributivi avversi sulle famiglie a basso reddito, derivanti sia dall'eventuale riduzione del numero delle aliquote, sia dalla rimodulazione del prelievo tra imposte dirette e indirette. Per ciò che concerne la numerosità delle aliquote e l'impiego delle aliquote ridotte, emerge dalla teoria economica l'indicazione generale che una differenziazione a scopi redistributivi sia opportuna in assenza di strumenti alternativi con i quali raggiungere quegli stessi obiettivi, ad esempio in assenza di imposte progressive o di trasferimenti monetari. Si tratta di una prescrizione, tra l'altro, che rende evidente il *trade-off* tra equità ed efficienza, dato che considerazioni di efficienza spingerebbero ad applicare aliquote più elevate sui beni a domanda rigida, il cui consumo – generalmente – pesa di più sui bilanci delle famiglie meno agiate; mentre considerazioni di equità porterebbero verso conclusioni opposte. Nella pratica, l'efficacia distributiva di una differenziazione delle aliquote appare comunque piuttosto limitata; in proposito, l'esperienza inglese, che si caratterizza per l'ampio uso dell'aliquota zero su numerosi beni e servizi ritenuti meritori di trattamento agevolato, dimostra che trasferimenti monetari (o altri strumenti di spesa) raggiungono esiti distributivi migliori rispetto al trattamento di favore riservato in sede Iva.⁵⁵ La ragione principale è costituita dal fatto che l'applicazione di aliquote ridotte a beni ritenuti necessari non ricade esclusivamente su soggetti bisognosi, ma si estende a tutti i consumatori. Con poche eccezioni, infatti, i soggetti più abbienti acquistano quantità maggiori di tutti i beni, con la conseguenza che il beneficio implicito dell'aliquota ridotta (rispetto all'aliquota ordinaria) si concentri comunque in maggior misura – anche se in grado diverso – nella parte alta della distribuzione del reddito.⁵⁶ A favore di aliquote multiple, inoltre, possono esercitare un ruolo anche considerazioni di efficienza; in particolare, al fine di compensare almeno parzialmente gli effetti distorsivi sull'offerta di lavoro causati dalle imposte sul reddito, nella teoria economica si sostiene la necessità di una tassazione maggiore dei beni complementari al riposo e una tassazione minore dei beni ad esso sostituti. Alla chiarezza delle prescrizioni teoriche fa riscontro, in questo caso, una difficoltà di applicazione pratica costituita dall'assenza di stime affidabili delle elasticità dirette e delle elasticità incrociate sulle quali fondare il prelievo.

Sul piano della concreta applicazione del tributo, dalle esperienze europee emerge un certo favore per una differenziazione delle aliquote. Dalla Tavola 2 si riscontra, inoltre, una maggiore eterogeneità delle aliquote nei paesi dell'area Euro, nella quale 5 paesi (tra cui l'Italia) fanno ancora ampio uso dell'aliquota super ridotta (inferiore al 5 per cento) e un uso piuttosto variabile delle aliquote ridotte. In quest'ultimo caso,

55. 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.

56. Il punto è stato rilevato in diversi studi, tra cui Joumard I., Pisu M., Bloch D. (2012), "Tackling Income Inequality – The role of taxes and transfers", *OECD Journal: Economic Studies*, Vol. 2012/1. In un recente studio, si dimostra la scarsa relazione tra un indicatore di elasticità al reddito (l'elasticità di Gini) e il livello delle aliquote effettivamente applicate ai diversi beni. Si veda Lanterna F., Liberati P., (2022), *Using the Value Added Tax for Redistributive Purposes in Italy: Is It Still Worth?*, mimeo, Università Roma Tre.

solo 4 paesi applicano un'unica aliquota ridotta senza applicare aliquote super ridotte (Estonia, Germania, Paesi Bassi, Repubblica Slovacca). Ai fini di quanto sarà argomentato successivamente in relazione alle proposte di revisione dell'Iva italiana, è anche utile notare che questi stessi paesi sono gli unici nell'area Euro ad applicare un'Iva a due aliquote. Fuori dall'area Euro, si sommano a questi paesi la Bulgaria (in cui la differenziazione riguarda però il solo settore alberghiero) e la Danimarca che è invece l'unico caso in Europa ad applicare una sola aliquota anche piuttosto elevata (25 per cento). Laddove esiste una differenziazione, vi è il comune orientamento, tra i paesi membri, ad applicare l'aliquota ridotta ai generi alimentari, ai prodotti farmaceutici e alle prestazioni sanitarie, all'accesso ai servizi culturali, ai prodotti dell'editoria, ai beni e servizi connessi al settore agricolo e a quello turistico-alberghiero.

Si tratta di settori in cui si combinano in varia misura obiettivi distributivi (generalmente prevalenti), di sostegno al consumo di beni di merito e di penalizzazione del consumo di beni con esternalità negative, e di riduzione del prelievo su spese non discrezionali; ma assumono una certa rilevanza anche obiettivi di tutela della concorrenza in settori particolarmente esposti alla concorrenza internazionale – soprattutto in ragione della difficoltà dei soggetti Iva di traslare l'imposta sui prezzi – o, in una prospettiva più domestica, di protezione di settori ad alta intensità di lavoro e di contrasto all'evasione (ad esempio, nel caso dell'edilizia o per alcune attività di manutenzione o riparazione). Alcune di queste motivazioni possono assumere carattere permanente, mentre altre potrebbero richiedere solo temporanee deviazioni dal regime ordinario.⁵⁷

Al riguardo, particolare attenzione dovrà essere posta sull'inopportunità di applicare aliquote ridotte su consumi con effetti esterni negativi (ad esempio, i combustibili) o con effetti negativi per gli stessi consumatori (come alcol o tabacco). D'altra parte, l'applicazione di un'aliquota unica avrebbe il vantaggio di scoraggiare attività di *lobby* per richiedere trattamenti di favore – analogamente a quanto accade nell'intero comparto delle spese fiscali – oltre a ridurre i costi amministrativi dovuti, ad esempio, alle procedure di rimborso dell'Iva per gli operatori a credito e le opportunità di evasione e di elusione determinate dai differenziali di aliquota negli stadi intermedi.

Per ciò che concerne la rimodulazione del prelievo tra dirette e indirette, le resistenze ad uno spostamento del carico fiscale sono in parte riconducibili all'argomento precedente. In particolare, assume rilevanza, come ostacolo a revisioni in questa direzione, la sensazione che si riduca il grado di progressività generale del sistema tributario. Si tratta di un'argomentazione che non appare completamente infondata, soprattutto se la riduzione dovesse riguardare l'Irpef. La fondatezza di questo argomento, tuttavia, può essere in parte mitigata dall'osservazione che la progressività formale dell'Irpef è destinata, in maniera crescente, a coinvolgere (più di quanto già non accada) soltanto i redditi da lavoro e le pensioni, anche in ragione di quanto affermato nel disegno di legge delega (art. 2, I comma, lett. a)), nel quale, per l'imposizione personale sui redditi, si prevede la *progressiva e tendenziale evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale*. Da ciò consegue da un lato una compressione del grado di progressività sostanziale del tributo, nella misura in cui tutti i redditi non da lavoro saranno oggetto di forme di tassazione sostitutiva, di natura reale e proporzionale; e dall'altro

57. Sul tema si può fare riferimento a TAXUD/2012/DE/323/, *A Study on the Economic Effects of the Current Vat Structure*, Final Report.

una riduzione del grado di generalità dello stesso. L'obiezione principale che l'Iva sia poi un'imposta regressiva sul reddito, in ragione del fatto che il risparmio cresce con il reddito, può essere a sua volta mitigata dall'argomentazione che essa è progressiva sul consumo e che – nel ciclo vitale – il consumo è un migliore indicatore del benessere economico delle famiglie, almeno secondo la teoria del reddito permanente. L'argomentazione teorica si fonda sull'ipotesi che anche chi risparmia prima o poi dovrà consumare il suo reddito e quindi sarà tassato sulla spesa; va però osservato che a chiusura dell'argomentazione è necessario che sia presente un'imposta sulle successioni e donazioni particolarmente efficace e altrettanto generale per tassare forme di 'consumo' del reddito che non si traducono in spesa diretta. Dal punto di vista dell'evoluzione di questo *tax shift*, va poi osservato che l'Italia appare in leggera controtendenza rispetto ai paesi Ocse, come riportato nella Figura 1. Come si può osservare nel grafico superiore, il peso dell'Irpef sul Pil è significativamente superiore a quello dell'Iva; ma nel grafico inferiore si può rilevare che mentre il peso dell'Irpef, negli ultimi venti anni, tende a superare quello della media Ocse, il peso dell'Iva appare notevolmente inferiore alla stessa media sin dal 1990.

In generale, poiché le questioni distributive assumono rilevanza nel contrasto ad ipotesi di variazione dell'Iva, è opportuno concentrare l'attenzione sul ruolo delle aliquote ridotte. Sotto questo profilo, si rivengono anche indicazioni contraddittorie in seno all'Unione Europea: da un lato, la recente *Communication on Business Taxation for the 21st Century* (COM (2021) 251 Final) ha consigliato di limitare l'impiego delle aliquote multiple e delle esenzioni che non siano in grado di raggiungere gli obiettivi distributivi desiderati; dall'altro, la recente proposta di modifica dell'Allegato III della Direttiva 2006/112/CE (dicembre 2021) estende la possibilità di applicare aliquote ridotte ad una gamma più ampia di beni e servizi.⁵⁸ Allo stesso tempo, questa proposta conferma che l'aliquota ordinaria non potrà essere inferiore al 15 per cento, che gli Stati membri possono applicare al massimo due aliquote ridotte non inferiori al 5 per cento ad un massimo di 24 voci tra quelle elencate nell'Allegato III, e un'aliquota inferiore al 5 per cento e un'esenzione ad un massimo di 7 voci tra quelle riportate nello stesso allegato. Di particolare interesse, ai fini del coordinamento con le accise, sono due ulteriori previsioni. La prima riguarda 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; la seconda riguarda l'eliminazione, entro il gennaio 2032, delle stesse agevolazioni sui fertilizzanti chimici e sui pesticidi chimici. Oltre agli evidenti obiettivi ambientali, va considerato che la modalità naturale di correzione di queste esternalità negative consiste generalmente nell'applicazione di accise, perché ad esse – in quanto imposte speciali – è solitamente riservato il compito di generare un 'prezzo di equilibrio' più elevato tale da indurre una quantità consumata inferiore rispetto all'ipotesi di una loro assenza.⁵⁹ Inoltre, l'Iva influisce sul prezzo del consumatore finale, ma non produce effetti sui prezzi nelle fasi intermedie di

58. Si veda la tavola A.1 in Appendice 2, nella quale si riporta l'attuale schema dell'allegato III e le modifiche che si propongono.

59. Nella considerazione che l'accisa serva a formare un prezzo 'socialmente desiderabile' risiede anche la giustificazione teorica dell'applicazione dell'Iva non solo sul prezzo di mercato, ma sul prezzo di mercato comprensivo dell'accisa. Per i profili giuridici si veda l'Appendice 1.

produzione; ne consegue la sostanziale inefficacia dell'Iva nel modificare la struttura dei prezzi relativi e la composizione degli input nella produzione, e quindi l'irrilevanza della stessa nell'incoraggiare l'adozione di funzioni di produzione ambientalmente orientate. Sotto questo profilo, ricorrere ad una differenziazione delle aliquote per correggere effetti che sono già incorporati nell'uso dell'accisa sarebbe dunque una duplicazione che avrebbe l'effetto di ricondurre al prelievo Iva obiettivi non propri. L'abolizione inclusa nella proposta di Direttiva può quindi essere inquadrata anche in questa prospettiva di uso più appropriato degli strumenti per fini ambientali, una prospettiva che risulta però meno netta nel momento in cui si prevede che aliquote ridotte dell'Iva possano essere applicate a beni e servizi rispettosi dell'ambiente (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.

La prospettiva di limitare l'impiego delle aliquote ridotte è particolarmente importante in Italia, se si considera che la stima del mancato gettito imputabile alle deviazioni discrezionali dell'Iva dal regime standard (il *policy gap*) è al di sopra della media dell'area Euro (53,7 per cento del gettito potenziale) e seconda solo alla Spagna. Ciò si deve al fatto che in Italia la base imponibile soggetta ad aliquote ridotte (il 43 per cento) è circa il doppio di quella in media osservabile in altri paesi europei, e che l'impatto delle aliquote multiple (*tax rate gap*) è il più alto in Europa (con l'eccezione di Cipro). Aggiungendo poi il livello di evasione del tributo (anche dovuto al differenziale di aliquota negli stadi intermedi), l'Italia è il paese che si colloca nelle ultime posizioni in Europa in quanto ad efficienza del prelievo.⁶⁰ Si può allora affermare che, sulla base di questi parametri, i margini per una revisione dell'Iva appaiono significativi. In quanto segue, si propone l'analisi di possibili direzioni di revisione dell'Iva con l'obiettivo di razionalizzare l'esistente, e di ridurre il numero delle aliquote ed il costo distributivo di ottenere un maggiore gettito.⁶¹

2. L'impatto distributivo attuale

In termini di impatto distributivo dell'attuale Iva, si può far ricorso a tradizionali indicatori, di cui il più ovvio consiste nel verificare l'andamento dell'aliquota media dell'Iva in diversi punti della distribuzione del consumo o del reddito. In particolare, la Tavola 3 riporta l'aliquota media per decile di spesa equivalente e per decile di reddito equivalente (stimato a partire dal consumo)⁶²; si può facilmente rilevare il

60. Ueda J. (2017), *The Evolution of Potential Vat Revenues and C-Efficiency in Advanced Economies*, IMF Working Paper, WP/17/158, Washington DC: International Monetary Fund.

61. Quanto proposto riprende ed estende proposte formulate in precedenti lavori. In particolare: Liberati P. (2001), "The Distributional Effects of Indirect Tax Changes in Italy", *International Tax and Public Finance*, 8, 27-51; Gastaldi F., Liberati P., Pisano E., Tedeschi S. (2017), "Regressivity-Reducing Vat Reforms", *International Journal of Microsimulation*, 10, 39-72; Astrid (2021), *Proposte per una riforma fiscale sostenibile* (paragrafo 9), 72-101; Corte dei conti (2021), "Direzioni di Revisione dell'Imposta sul Valore Aggiunto", in *Rapporto sul Coordinamento della Finanza Pubblica*, 123-137; Lanterna F., Liberati P. (2022), *Using the Value Added Tax for Redistributive Purposes in Italy: Is It Still Worth?*, mimeo, Università Roma Tre.

62. Si tratta di una stima rivolta a fornire indicazioni di massima della regressività del prelievo Iva e condotta a partire dai dati sulla propensione media al consumo per classi di reddito equivalente riportati in Ilardi G., Zanichelli F. (2020), *La formulazione dei quesiti sui consumi non durevoli nell'Indagine sui Bilanci delle Famiglie Italiane*, Banca d'Italia. Più che il livello delle aliquote medie stimate, è rilevante il profilo decrescente delle stesse.

consueto opposto andamento nei due casi. Da un lato, si manifesta piuttosto evidente la progressività dell'Iva qualora essa sia valutata sulla base imponibile di riferimento (la spesa per consumi); dall'altro si rileva invece una regressività piuttosto marcata nel momento in cui sia il reddito ad essere considerato come base di calcolo dell'aliquota media.⁶³ Nella prima colonna di Tavola 3, infatti, si passa dal 12,7 per cento del primo decile al 15,8 per cento dell'ultimo decile, con un costante profilo di crescita dell'aliquota media; nella seconda colonna, invece, si passa dal 10,2 per cento del primo decile al 4,9 per cento dell'ultimo decile con un costante profilo di riduzione dell'aliquota media. Per capire il ruolo delle aliquote multiple, è utile fare riferimento alla Figura 2, calcolata sui percentili di spesa equivalente, da cui si evince che la progressività sulla spesa è sostanzialmente determinata dall'aliquota ordinaria del 22 per cento. Ne consegue che l'esistenza di aliquote multiple possa essere effettivamente in grado di generare un impatto distributivo positivo sulla spesa totale; d'altra parte, l'andamento piuttosto piatto tra decili dell'aliquota media relativa alle due aliquote ridotte implica che ci sia una parte di sussidio implicito di cui beneficiano anche le famiglie più abbienti, una considerazione che si può meglio cogliere osservando la Figura 3, che fornisce la scomposizione percentuale dell'onere dell'Iva riferito alle diverse aliquote.

3. Gli effetti di possibili revisioni dell'Iva

3.1. Criteri generali e situazione attuale

Nell'ambito delle numerose possibili ipotesi di revisione dell'Iva, in termini di aliquote e composizione della base imponibile, le proposte qui avanzate terranno conto dei seguenti criteri:

- a. Riduzione del numero delle aliquote;
- b. Eliminazione dell'aliquota super ridotta;
- c. Invarianza dell'attuale struttura delle esenzioni;
- d. Riduzione della distanza tra aliquota ordinaria e aliquota ridotta;
- e. Ipotesi di incremento di gettito per attuare almeno in parte un *tax shift* in considerazione della recente riduzione del prelievo sui redditi;
- f. Minimizzazione dell'impatto distributivo;
- g. Limitare l'impiego dell'Iva per finalità ambientali.

La Tavola 4 riporta i risultati di alcune simulazioni effettuate sui dati Istat relativi all'Indagine sulle Spese delle Famiglie (ISF) per il 2019, che contiene indicazioni su 501 voci di spesa (effettiva e imputata) per un campione di più di 18 mila famiglie, pari a circa 25,8 milioni di nuclei familiari.⁶⁴ Dai dati dell'indagine Istat è possibile ricostruire un gettito dell'Iva pari a circa 63,4 miliardi di euro che è ovviamente inferiore all'Iva effettivamente versata risultante dalle ultime dichiarazioni Iva disponibili per il 2019, e pari a 124,2 miliardi di euro. La distanza tra il gettito effettivo dell'Iva e quello rico-

63. Il dibattito su quale sia il migliore indicatore per valutare la progressività o la regressività dell'Iva è risalente nel tempo, e coinvolge anche prospettive temporali differenti, ad esempio se il calcolo vada fatto sul reddito o sulla spesa corrente, oppure su qualche indicatore di reddito e di spesa nel ciclo vitale. Per una sintesi delle posizioni e una riproposizione dell'argomento, si veda Thomas A. (2021), "Reassessing the Regressivity of the VAT", *Fiscal Studies*, online, 1-16.

64. Nessuna responsabilità è imputabile all'Istat in relazione alle elaborazioni effettuate.

struibile nell'indagine ISF si deve a numerosi fattori, oltre ad una sottostima diretta dell'Iva pagata dai consumatori finali. In particolare, si tratta dell'Iva relativa ai versamenti effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni non titolari di partita Iva e soggette al regime della scissione dei pagamenti (*split payment*), l'Iva indetraibile conseguente al calcolo del pro-rata per i soggetti Iva che effettuano contestualmente operazioni imponibili e operazioni esenti, e l'Iva a debito su operazioni tecnicamente soggette al regime di monofase, che prevede il versamento della stessa da parte di produttori di specifici beni e servizi come se la cessione avvenisse direttamente ai consumatori finali e non attraverso gli intermediari che percepiscono un aggio di rivendita.⁶⁵ Nell'Iva dovuta rilevabile dalle dichiarazioni rientrano infine anche altri importi che non trovano spazio nell'indagine sulle spese delle famiglie. Un'avvertenza generale riguarda poi le assunzioni implicite in questo tipo di simulazioni. In primo luogo, si valutano gli *effetti di impatto* delle modifiche di aliquote Iva, senza tenere conto di reazioni comportamentali che possono causare riallocazioni della spesa familiare tra diversi beni. In altri termini, si assume implicitamente – almeno nel breve periodo – che la domanda dei singoli beni mantenga un certo grado di rigidità. In secondo luogo, le variazioni di aliquota sono direttamente e interamente trasferite sui prezzi; ciò implica che aumenti dell'aliquota Iva producano aumenti del prezzo dei beni, e riduzioni di aliquota Iva una loro riduzione. Ora, mentre il primo effetto è molto probabile, il secondo potrebbe essere limitato da un minor grado di flessibilità nel trasferire ai consumatori i risparmi di imposta. Infine, in quanto segue, non si terrà conto del possibile impatto sull'inflazione delle proposte di revisione, seppure il momento implichi che tale effetto macroeconomico dovrebbe essere adeguatamente considerato. Ma per quanto detto prima, se ci fosse una perfetta flessibilità nel trasferimento dell'Iva sui prezzi, la spinta all'inflazione potrebbe avere segno positivo nel caso di aumenti di aliquote e segno negativo nel caso di riduzione delle stesse. In assenza di questa perfetta flessibilità, l'impatto sull'inflazione dipenderebbe dalle specifiche ipotesi di variazione dei prezzi in specifici settori.

Nella Tavola 4, la colonna (A) dà conto delle grandezze rilevabili dai dati Istat. L'attuale sistema a tre aliquote fornisce una base imponibile Iva pari a circa 433 miliardi, di cui più del 53 per cento è imputabile alle due aliquote ridotte (rispettivamente 68,9 e 162,5 miliardi di euro). Dall'applicazione dell'attuale Iva discende poi una moderata progressività sulla spesa, rilevabile dall'andamento dell'aliquota media per decili di spesa equivalente, che si muove dal 12,7 per cento del primo decile al 15,8 per cento dell'ultimo. Questo stesso esito è confermato dall'impiego degli indici di concentrazione; il prelievo Iva, infatti, appare più concentrato della spesa totale (0,278 vs. 0,246), il che conferma la moderata progressività dell'Iva sull'intera distribuzione della spesa. Tuttavia, è opportuno notare che questo effetto è interamente guidato dall'aliquota ordinaria, il cui coefficiente di concentrazione è pari a 0,312; al contrario, la concentrazione delle aliquote ridotte si manifesta inferiore (e quindi relativamente più equidistribuita), a conferma del fatto che quelle aliquote ridotte certamente producono un beneficio nella parte meno abbiente della popolazione, ma anche che esse si estendono

65. Questo regime è previsto per il commercio di sali e tabacchi, gli editori, i concessionari di schede telefoniche, le aziende di trasporto pubblico, il commercio di fiammiferi.

in maniera non trascurabile anche alle famiglie più abbienti.⁶⁶ Che questo impatto sia possibile in ragione del fatto che esso è il prodotto di un'imposta, e non di un programma di spesa, sta nel fatto che se si dovesse convertire il beneficio dell'aliquota ridotta in un trasferimento monetario, si avrebbero trasferimenti positivi anche nei confronti di famiglie molto agiate, il che – dal punto di vista della spesa – aprirebbe una discussione sull'opportunità di una tale soluzione.

3.2. Ipotesi di revisione dell'Iva

Le possibili direzioni di revisione dell'Iva possono essere numerose; ci si limiterà qui a fissare alcune direttrici principali concentrando l'attenzione su 4 specifiche ipotesi:

1. un'Iva a due aliquote, con invarianza del gettito, del livello dell'aliquota ordinaria e della distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria;
2. un'Iva a due aliquote con incremento di gettito e invarianza della distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria;
3. un'Iva a due aliquote con incremento di gettito e modifica della distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria;
4. un'Iva ad aliquota unica con lo stesso incremento di gettito di cui all'ipotesi 3).

In tutte le ipotesi considerate, si mantiene invariata l'attuale struttura delle esenzioni, che riguarda prevalentemente beni e servizi di natura sanitaria e assistenziale, servizi finanziari, e altre spese connesse a beni e servizi connessi ai diversi livelli di istruzione.

L'ipotesi 1) è particolarmente importante per verificare in che misura l'attuale differenziazione a tre aliquote possa ritenersi necessaria per raggiungere gli obiettivi distributivi dell'attuale sistema. Al riguardo, questa rimodulazione dell'Iva – *mantenendo la parità di gettito e la stessa aliquota ordinaria* – potrebbe consistere in una struttura a due aliquote, in cui si convogliano nell'unica aliquota ridotta i beni attualmente soggetti alle aliquote del 4 e del 10 per cento. Con il vincolo di invarianza dell'aliquota ordinaria, la parità di gettito sarebbe garantita dalle aliquote 8,4–22 per cento;⁶⁷ come si può rilevare, tale struttura mantiene un grado di progressività sostanzialmente invariato, sia in termini di aliquota media sia in termini di indici di concentrazione, consentendo però una rilevante semplificazione sotto il profilo amministrativo e anche un possibile recupero dell'evasione dovuta ai differenziali di aliquota negli stadi intermedi. Osservando l'intera distribuzione delle variazioni assolute dell'onere Iva, in questa ipotesi si registra che circa l'88 per cento delle famiglie avrebbe una variazione (in aumento o in diminuzione) inferiore a 100 euro annui, e solo lo 0,2 per cento (poco più di 55 mila famiglie addensate prevalentemente a partire dall'ottavo decile) avrebbe una variazione superiore ai 500 euro. Da questa ipotesi di revisione, non ci si deve quindi attendere un incremento di gettito; il risultato principale consiste nel dimostrare che la riduzione del numero delle aliquote non compromette l'esito distributivo prodotto

66. Lo stesso esito è confermato anche dall'uso di indicatori alternative, ad esempio l'elasticità di Gini rispetto al reddito (il rapporto tra coefficiente di concentrazione e indice di Gini) e le caratteristiche distributive dei beni in relazione alle aliquote applicate. Una dettagliata esposizione è in Lanterna e Liberati (2022), *op. cit.*

67. La parità di gettito è al netto di un leggero incremento di circa 140 milioni di euro dovuto al vincolo di utilizzare un'aliquota ridotta limitata al primo decimale. Si tratta in ogni caso, come ricordato in precedenza, di un effetto di impatto che non tiene conto di variazioni dei comportamenti dei consumatori.

dall'attuale sistema; così come non compromette gli obiettivi non distributivi che si vogliono attualmente perseguire con l'aliquota del 10 per cento, dato che i relativi beni e servizi sarebbero tassati con un'aliquota leggermente inferiore. In termini di revisione minimale che non modifichi in maniera sostanziale il gettito derivante dall'Iva, sarebbe dunque possibile semplificare la struttura del tributo e muoversi verso un'Iva a due aliquote.

L'ipotesi 2), mantenendo l'invarianza della distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria, consente invece di ottenere gettito aggiuntivo, sia per finanziare riduzioni del prelievo dal lato delle imposte dirette sia per potenziare eventuali strumenti redistributivi di spesa pubblica nella forma di trasferimenti monetari o di fornitura di beni e servizi. In questo caso, se si vuole evitare che l'aliquota unica ridotta sia applicata al 10 per cento – cioè al valore massimo delle aliquote ridotte attualmente vigenti – è necessario prevedere un aumento dell'aliquota ordinaria. Al riguardo, si considera un'ipotesi con un'aliquota ridotta del 9 per cento e un'aliquota ordinaria del 23 per cento, in grado di generare circa 3,7 miliardi di euro di gettito aggiuntivo.⁶⁸ La colonna (C) riporta i principali indicatori di valutazione di questa ipotesi; si rileva un impatto distributivo tollerabile, rappresentato da un aumento dell'aliquota media di circa 1 punto percentuale nei primi tre decili, e di circa 0,7 punti percentuali nell'ultimo decile. In termini monetari, si avrebbe un aggravio medio annuo compreso tra 68 e 105 euro nei primi tre decili, e di 230 euro nell'ultimo decile, che si traduce in un indice di concentrazione dell'Iva leggermente inferiore a quello attuale (0,273 vs. 0,278), a segnalare una leggera perdita di capacità redistributiva del sistema, probabilmente recuperabile attraverso altri strumenti del bilancio pubblico. Osservando l'intera distribuzione delle variazioni di prelievo, si osserva inoltre che circa il 79 per cento delle famiglie avrebbe una variazione assoluta dell'onere Iva inferiore ai 200 euro annui, con le maggiori variazioni positive ancora confinate sopra all'ottavo decile; nel complesso, solo l'1,5 per cento delle famiglie subirebbe un aggravio Iva superiore ai 500 euro annui. Si tratta di un'ipotesi che sarebbe opportuno valutare con attenzione, anche in ragione del fatto che essa non intacca l'equilibrio orizzontale tra beni e servizi ora soggetti alla stessa aliquota.⁶⁹ Ciò implica che per molti beni attualmente soggetti al 10 per cento si verificherebbe una riduzione di aliquota. Si tratta in particolare: di alcuni beni alimentari (tra cui cereali, carne bovina e suina, pesce fresco, surgelato e in scatola, prodotti essiccati, affumicati e sotto sale, latte in polvere, yogurt, formaggi, alcuni tipi di frutta, verdure essiccate, prodotti in scatola, patate, zucchero, marmellate, miele, cioccolato, caramelle, gelati, sale, spezie, omogeneizzati, dadi, lieviti, tè, camomilla, cacao), e di spese per varie tipologie di manutenzione ordinaria e straordinaria, acqua corrente, energia elettrica, combustibili da riscaldamento e prodotti farmaceutici. Nello stadio intermedio, inoltre, alle prestazioni alberghiere e turistiche – particolarmente danneggiate durante la crisi pandemica – sarebbe consentito giovare di un leggero margine di recupero della competitività attraverso la riduzione di aliquota.

68. Come riferimento, si consideri che una struttura 9 – 22 per cento darebbe luogo a un gettito addizionale di circa 1,7 miliardi di euro. Tenendo ferma l'aliquota ridotta del 9 per cento, ogni punto percentuale in più di aliquota ordinaria sarebbe in grado di generare circa 2 miliardi di euro di gettito aggiuntivo.

69. Si veda anche l'Appendice 1, nella quale si discutono gli aspetti giuridici di possibili revisioni dell'Iva.

L'ipotesi 3) compie un passaggio ulteriore rispetto alla precedente, dato che in questo caso si ipotizza che i beni ai quali attualmente si applica il 10 per cento siano soggetti all'aliquota ordinaria. Rimarrebbero così soggetti all'aliquota ridotta soltanto i beni ai quali nel regime vigente si applica l'aliquota del 4 per cento.⁷⁰ Il fatto che i beni al 10 per cento siano passati ad aliquota ordinaria consente, nel caso specifico, di poter ipotizzare una struttura dell'Iva con aliquota ridotta più bassa di quella prevista nella precedente ipotesi (7 per cento), e allo stesso tempo ridurre anche l'aliquota ordinaria in ragione del significativo incremento della corrispondente base imponibile (18 per cento). Questa ipotesi, come accennato più volte nel testo, potrebbe scontrarsi da un lato con gli obiettivi non distributivi perseguiti dall'aliquota del 10 per cento, e relativi alla protezione di alcuni settori domestici e/o esposti alla concorrenza internazionale (in particolare, i settori turistico e alberghiero, e per ragioni diverse anche molti aspetti del settore edile); dall'altro, con il passaggio di una serie di beni alimentari ad aliquota ordinaria, in particolare gli stessi beni che nell'ipotesi precedente erano invece soggetti a una minore aliquota ridotta (il 9 per cento) e che sono attualmente soggetti al 10 per cento. In generale, si tratterebbe di confrontare gli attuali vantaggi del 10 per cento con un'aliquota ordinaria del 22 per cento, con il beneficio netto derivante dalla riduzione dell'aliquota ordinaria, ipotesi in cui si sommano algebricamente lo svantaggio di un'aliquota ordinaria più elevata sui beni attualmente soggetti al 10 per cento e il vantaggio di una riduzione dell'aliquota ordinaria sui beni attualmente soggetti al 22 per cento. Come riportato nella colonna (D), questa ipotesi consentirebbe di ottenere circa 5,8 miliardi di gettito aggiuntivo, limitando al 16 per cento la quota di base imponibile soggetta ad aliquota ridotta, così significativamente mitigando l'attuale anomalia italiana di mantenere ad aliquota ridotta gran parte della base imponibile complessiva. Come atteso, l'impatto distributivo sarebbe maggiore; si passa da un aumento di 2,4 punti percentuali di aliquota media nel primo decile a 0,7 punti percentuali nell'ultimo decile, il che comprime il grado di progressività del sistema, come si può rilevare dalla riduzione della distanza tra aliquote medie del primo e dell'ultimo decile rispetto al sistema vigente (1,4 punti percentuali contro i 3,1 punti percentuali attuali). In termini monetari, ciò implica un aggravio medio compreso tra 162 e 214 euro per le famiglie nei primi tre decili e un aggravio medio di 234 euro nell'ultimo decile. Che la perdita di progressività sia più sensibile si nota anche dal coefficiente di concentrazione dell'Iva, che ora scende a 0,260, con una significativa riduzione del coefficiente di concentrazione proprio dell'aliquota ordinaria (0,266), in ragione del riporto ad aliquota ordinaria di una parte dei beni alimentari.⁷¹ Osservando l'intera distribuzione, ora soltanto il 44,9 per cento delle famiglie subisce una variazione dell'onere dell'Iva (in aumento o in diminuzione) in valore assoluto pari a 200 euro, mentre il 12,5 per cento delle famiglie subirebbe un incremento superiore ai 550 euro annui; nuovamente, però, le variazioni maggiori si riscontrano a partire

70. Nel modello di simulazione non sono disponibili i dati relativi ai beni e servizi attualmente soggetti al 5 per cento. In questa ipotesi di riforma, quindi, si potrebbe comunque ipotizzare che anche tali beni siano spostati sulla nuova aliquota ridotta.

71. Questo impatto è confermato dall'analisi del rapporto tra il coefficiente di concentrazione della spesa su quei beni e l'indice di Gini della spesa totale (noto come elasticità di Gini) che assume valori inferiori a 1, segnalando che un aumento dell'aliquota sugli stessi produce effetti distributivi avversi.

dall'ottavo decile. Inoltre, questa ipotesi di revisione consentirebbe maggiori disponibilità in termini di gettito con cui finanziare ulteriori riduzioni delle imposte dirette o, come sopra ricordato, anche strumenti di spesa pubblica, recuperando per tale via il peggioramento degli esiti distributivi. Va anche notato che, qualora nell'ambito di questa ipotesi si volesse applicare l'aliquota ridotta a tutti i beni alimentari – e quindi passare ad aliquota ordinaria solo i beni non alimentari attualmente soggetti al 10 per cento – a parità di aliquota ridotta (7 per cento) l'aliquota ordinaria dovrebbe essere aumentata ad un livello molto prossimo all'attuale per mantenere un analogo incremento di gettito (21,7 per cento).⁷² D'altra parte, il passaggio di tutti i beni alimentari ad aliquota ridotta migliorerebbe l'impatto distributivo dell'aliquota ordinaria, ora con un coefficiente di concentrazione pari a 0,287 (anziché 0,266). Rispetto a queste due ipotesi, per i beni alimentari sono ovviamente possibili soluzioni intermedie di separazione tra quelli tassati ad aliquota ridotta e quelli assoggettabili ad aliquota ordinaria, soluzioni che rientrano nei margini di discrezionalità politica relativamente alla distribuzione dei beni tra le diverse aliquote. Ovviamente, si potrebbe ragionare a contrario e formulare ipotesi di innalzamento ulteriore dell'aliquota ridotta per consentire un livello più basso dell'aliquota ordinaria.

L'ipotesi 4) di aliquota unica è infine un'ipotesi più radicale di revisione dell'Iva, che potrebbe essere concepita anche come secondo stadio di un processo di riforma in un tempo relativamente più esteso. Sotto questo profilo, i vantaggi in termini amministrativi e di semplificazione del sistema sarebbero rilevanti, così come non trascurabili potrebbero essere gli effetti di recupero dell'evasione determinata dai differenziali di aliquote con le quali i soggetti Iva compiono operazioni di acquisto e di vendita. L'ipotesi qui formulata è costruita per garantire un incremento di gettito pari a quello realizzabile nell'ipotesi 3), cioè circa 6 miliardi di euro (colonna (E)). Nella formulazione di questa ipotesi, si tiene conto del fatto che l'aliquota media di sistema dell'Iva è di poco inferiore al 15 per cento; ciò implica che un'aliquota ordinaria unica pari a quel livello (quindi significativamente inferiore all'attuale 22 per cento) potrebbe garantire lo stesso gettito. In questa sede, per garantire un incremento di gettito pari a circa 6 miliardi, l'aliquota unica dovrebbe essere pari al 16 per cento. A fronte della notevole semplificazione amministrativa che potrebbe derivare da questa ipotesi, si deve considerare un impatto distributivo più rilevante, dato che sul primo decile si avrebbe un incremento dell'aliquota media pari a 3,3 punti percentuali, mentre lo stesso aumento sull'ultimo decile sarebbe limitato a 0,2 punti percentuali. Anche in termini di aggravio medio, a fronte di incrementi consistenti nei primi decili, si avrebbe una rapida discesa dello stesso a partire dal settimo decile. Dall'aliquota unica consegue poi un indice di concentrazione dell'Iva esattamente pari a quello della spesa imponibile, dato che l'aliquota unica implica proporzionalità rispetto alla spesa (imponibile). Ipotesi di ulteriore aumento dell'aliquota ordinaria avrebbero quindi effetti distributivi ancora più marcati sui primi decili;⁷³ allo stesso tempo, va considerato che ogni punto

72. I dati relativi a questa ipotesi non sono riportati nella tavola.

73. Ad esempio, un'unica aliquota del 17 per cento comporterebbe un aggravio compreso tra i 288 e i 400 euro nei primi quattro decili, anche se salirebbe corrispondentemente l'onere medio per l'ultimo decile (384 euro). Questo impatto, però, va bilanciato con un maggiore gettito pari a circa 10 miliardi.

percentuale aggiuntivo di aliquota ordinaria sarebbe in grado di produrre poco più di 4 miliardi di euro di gettito addizionale. Osservando nuovamente l'intera distribuzione delle variazioni dell'onere Iva, va comunque rilevato che anche con un'aliquota unica, solo il 2,9 per cento delle famiglie avrebbe un aggravio di imposta superiore ai 1.000 euro annui. In generale, dal punto di vista della realizzabilità pratica, sarebbe necessario un maggiore inquadramento di questa ipotesi di revisione nel contesto di una riforma complessiva del sistema tributario, con l'obiettivo di aumentare il peso dell'Iva e ridurre le imposte sul lavoro dipendente e autonomo. Opportuno, a tale fine, sarebbe anche il necessario coordinamento con gli strumenti di spesa pubblica rivolti al sostegno delle famiglie. Come dimostrato in un recente studio, l'impatto distributivo avverso di un'aliquota unica potrebbe infatti essere più che compensato dalla destinazione del gettito all'incremento dei trasferimenti monetari, in particolare per le famiglie con figli che si trovano al di sotto delle linee di povertà assoluta stimate dall'Istat.⁷⁴

4. Conclusioni

Le principali conclusioni che si possono trarre dalla precedente analisi sono le seguenti. In primo luogo, l'attuale impiego di aliquote multiple non presenta una marcata superiorità distributiva rispetto ad un'ipotesi di Iva a due aliquote a *parità di gettito*. È questo un risultato di cui tener conto proprio in considerazione delle preoccupazioni che sul piano distributivo vengono sovente avanzate rispetto all'eliminazione dell'aliquota super ridotta del 4 per cento. In secondo luogo, gli effetti distributivi avversi che possono verificarsi con strutture dell'Iva a due aliquote che producano invece *incrementi di gettito* possono essere limitati e anche compensati qualora il maggior gettito fosse destinato alla riduzione delle imposte sul lavoro (*tax shift*) o al potenziamento degli strumenti di spesa pubblica per le famiglie più bisognose. In particolare, questo coordinamento potrebbe risultare opportuno nell'ipotesi che ai beni attualmente soggetti all'aliquota del 10 per cento sia applicata l'aliquota ordinaria, anche se di livello inferiore all'attuale. Con la stessa logica, andrebbe valutata l'ipotesi di un'Iva ad aliquota unica, che si ipotizza possa essere applicata ad un livello significativamente inferiore a quello attuale (16 per cento). Questa ipotesi di revisione accoglierebbe il principio di riservare all'imposta sul reddito e agli strumenti di spesa pubblica il perseguimento di obiettivi redistributivi, e alle accise e ai sussidi il compito di trattare con esternalità negative e positive, soprattutto di carattere ambientale, oltre a produrre un effetto minimo di distorsione dei prezzi relativi. Si tratta di un punto che nella letteratura economica è stato sostenuto a più riprese, proprio perché l'impiego di un'aliquota unica rifletterebbe una visione pragmatica del tributo, soprattutto in paesi a reddito elevato, con buone capacità amministrative, e con un ventaglio di strumenti di prelievo e spesa pubblica sufficienti a perseguire obiettivi redistributivi con maggiore efficacia.⁷⁵ In alcuni casi, si suggerisce anche che l'applicazione di un'aliquota unica ad un livello inferiore sia – per la crescita economica – un elemento più

74. Il riferimento è a Lanterna e Liberati (2022), *op. cit.*

75. Al riguardo, si veda Keen M. (2013), "The Anatomy of Vat", *National Tax Journal*, 66, 423-446; più di recente Cnossen S. (2022), "The C-Inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it", *International Tax and Public Finance*, 29, 215-236.

propulsivo di quanto non sia un incremento dell'aliquota ordinaria e una riduzione delle imposte sul reddito.⁷⁶ Nell'ipotesi di aliquota unica avanzata in questa sede, si potrebbero combinare entrambi gli effetti: da un lato, un'aliquota unica significativamente inferiore all'attuale 22 per cento; dall'altro, una riduzione delle imposte sui redditi da lavoro. A questi effetti positivi, si aggiungerebbero poi anche vantaggi specifici derivanti da una possibile riduzione dei costi amministrativi e di adempimento nonché dell'evasione dovuta ai differenziali di aliquota tra acquisti e vendite negli stadi intermedi.

Nonostante si possa ritenere che i vantaggi di lungo periodo di una struttura ad aliquota unica possano essere rilevanti, ai fini della realizzabilità politica e pratica di una revisione dell'Iva, si ritiene che il passo più agevole da compiere nell'immediato sia quello di dirigersi verso una struttura a due aliquote, anche in ragione di specificità settoriali non trascurabili (ad esempio per l'editoria, i servizi turistici, il regime speciale dell'agricoltura). In questo senso, si potrebbe abbracciare l'ipotesi *minimale* di accorpamento delle aliquote ridotte e di parità di gettito; tuttavia, con una visione più estesa dell'intero sistema tributario e anche per tener conto di alcune anomalie italiane rispetto alla stessa imposta applicata in altri Paesi, sarebbe più opportuno che da una struttura a due aliquote derivasse un incremento di gettito; al riguardo, si valuta che – pur in presenza di effetti distributivi che devono essere tenuti in considerazione – ci siano ampi margini di flessibilità per poter rimodulare il prelievo Iva sia redistribuendo le basi imponibili tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria, sia nel caso in cui si voglia mantenere intatto l'equilibrio orizzontale di distribuzione dei beni tra aliquota ridotta e aliquota ordinaria.

76. Acosta Ormaechea S., Morozumi A. (2019), *The Value Added Tax and Growth: Design Matters*, IMF Working Paper No. 19/96, Washington DC: International Monetary Fund.

Tavola 1 - L'evoluzione dell'Iva in Italia

Date	Ridotte	Ordinaria	Maggiorata	Parking
01/01/1973	6	12	18	-
01/01/1975	6	12	30	18
18/03/1976	6	12	30	18
10/05/1976	6_9	12	30	18
23/12/1976	1_3_6_9	12	30	18
08/02/1977	1_3_6_9_12	14	35	18
03/07/1980	2_8	15	35	18
01/11/1980	1_2_3_6_9_12	14	35	15_18
01/01/1981	2_8	15	35	18
05/08/1982	2_8_10_15	18	38	20
19/04/1984	2_8_10_15	18	30_38	20
20/12/1984	2_9	18	30	-
01/08/1988	2_9	19	38	-
01/01/1989	4_9	19	38	-
13/05/1991	4_9_12	19	38	-
01/01/1993	4_9	19	-	12
01/01/1994	4_9	19	-	13
24/02/1995	4_10	19	-	16
01/10/1997	4_10	20	-	-
17/09/2011	4_10	21	-	-
01/10/2013	4_10	22	-	-
01/01/2016	4_5_10	22	-	-

Nota: Le aliquote *parking* o intermedie sono aliquote applicate da alcuni Stati membri a beni e servizi che non sono inclusi nell'Allegato III della Direttiva, ma che al momento dell'adozione della direttiva erano tassati ad aliquota ridotta in attesa del passaggio ad aliquota ordinaria. In generale, questi Stati sono autorizzati ad applicare tali aliquote (anziché quella ordinaria) a patto che esse non siano inferiori al 12 per cento. La logica era quella di garantire che il passaggio dalla ridotta all'ordinaria non fosse istantaneo, ma graduale nel tempo attraverso il parcheggio su un'aliquota intermedia provvisoria.

Fonte: Elaborazione su dati ufficiali.

Tavola 2 – Le aliquote dell’Iva nell’Unione Europea

Unione Europea Area Euro	Super ridotta	Ridotta	Ordinaria	Parking
Austria	-	10 / 13	20	13
Belgio	-	6 / 12	21	12
Cipro	-	5 / 9	19	-
Estonia	-	9	20	-
Finlandia	-	10 / 14	24	-
Francia	2,1	5,5 / 10	20	-
Germania	-	7	19	-
Grecia	-	6 / 13	24	-
Irlanda	4,8	9 / 13,5	23	13,5
Italia	4	5 / 10	22	-
Lettonia	-	5 / 12	21	-
Lituania	-	5 / 9	21	-
Lussemburgo	3	8	17	14
Malta	-	5 / 7	18	-
Paesi Bassi	-	9	21	-
Portogallo	-	6 / 13	23	13
Repubblica Slovacca	-	10	20	-
Slovenia	-	5 / 9,5	22	-
Spagna	4,8	10	21	-
Unione Europea Non Euro	Super ridotta	Ridotta	Ordinaria	Parking
Bulgaria	-	9	20	-
Repubblica Ceca	-	10 / 15	21	-
Danimarca	-		25	-
Croazia	-	5 / 13	25	-
Ungheria	-	5 / 18	27	-
Polonia	-	5 / 8	23	-
Romania	-	5 / 9	19	-
Svezia	-	6 / 12	25	-

Nota: Le aliquote *parking* o intermedie sono aliquote applicate da alcuni Stati membri a beni e servizi che non sono inclusi nell’Allegato III della Direttiva, ma che al momento dell’adozione della direttiva erano tassati ad aliquota ridotta in attesa del passaggio ad aliquota ordinaria. In generale, questi Stati sono autorizzati ad applicare tali aliquote (anziché quella ordinaria) a patto che esse non siano inferiori al 12 per cento. La logica era quella di garantire che il passaggio dalla ridotta all’ordinaria non fosse istantaneo, ma graduale nel tempo attraverso il parcheggio su un’aliquota intermedia provvisoria.

Fonte: European Commission, *VAT rates applied in the Member States of the European Union – Situation at 1st January 2021*, Taxud.c.1.(2021).

Tavola 3 – Aliquote medie sulla spesa e sul reddito

Decili (*)	Spesa	Reddito
1	12.7	10.2
2	13.3	6.6
3	13.6	6.3
4	13.9	6.3
5	14.2	6.0
6	14.4	5.9
7	14.6	5.5
8	14.9	5.8
9	15.2	5.4
10	15.8	4.9
Totale	14.6	5.7

Nota: I decili devono intendersi di *spesa equivalente* quando le aliquote medie sono calcolate sulla spesa e di *reddito equivalente* quando sono calcolate sul reddito. La stima del reddito è ottenuta a partire dai dati sulla propensione media al consumo contenute in Ilardi G., Zanichelli F. (2020), *La formulazione dei quesiti sui consumi non durevoli nell'Indagine sui Bilanci delle Famiglie Italiane*, Banca d'Italia.

Fonte: Elaborazioni su dati Istat (2019).

Tavola 4 – Effetti distributivi e di gettito delle ipotesi di revisione dell'Iva

	Status quo	Due aliquote			Aliquota unica
	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)
	4 - 10 - 22	8.4 - 22 (*)	9 - 23 (*)	7 - 18 (**)	16
Gettito addizionale (mld di euro)	-	0.14	3.7	5.8	5.9
Base imponibile - Super ridotta	68.9	-	-	-	-
Base imponibile - Ridotta	162.5	231.4	231.4	68.9	-
Base imponibile - Ordinaria	201.7	201.7	201.7	364.2	-
Base imponibile - Totale	433.2	433.2	433.2	433.2	433.2
Aliquota media per decile di spesa equivalente (%)					
1	12.7	13.0	13.7	15.1	16.0
2	13.3	13.5	14.3	15.4	16.0
3	13.6	13.8	14.5	15.5	16.0
4	13.9	14.0	14.8	15.6	16.0
5	14.2	14.3	15.0	15.7	16.0
6	14.4	14.4	15.2	15.9	16.0
7	14.6	14.6	15.4	16.0	16.0
8	14.9	14.9	15.7	16.1	16.0
9	15.2	15.1	15.9	16.2	16.0
10	15.8	15.7	16.5	16.5	16.0
Totale	14.6	14.7	15.5	16.0	16.0
Aggravio medio familiare per decile di spesa equivalente (euro)					
1	-	18	68	162	221
2	-	19	90	195	256
3	-	19	105	214	271
4	-	16	115	223	270
5	-	14	124	221	260
6	-	9	136	241	265
7	-	5	151	252	260
8	-	3	169	247	233
9	-	-9	183	253	201
10	-	-40	230	234	53
Totale	-	6	137	224	229
Coefficienti di concentrazione					
Spesa imponibile al netto di Iva	0.246	0.246	0.246	0.246	0.246
Iva	0.278	0.274	0.273	0.260	0.246
Prima aliquota ridotta	0.143	0.189	0.189	0.144	-
Seconda aliquota ridotta	0.209				-
Aliquota ordinaria	0.312	0.312	0.312	0.266	-

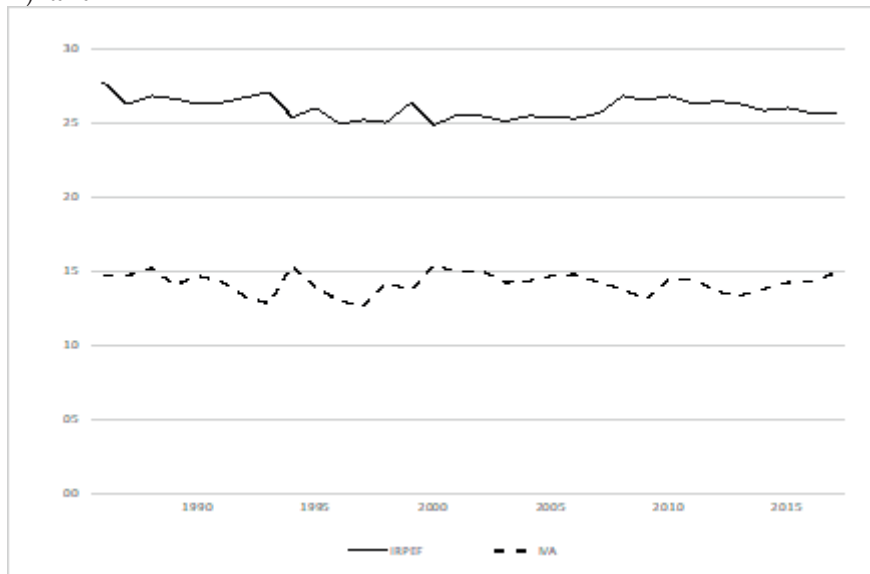
(*) Accorpamento all'aliquota unica dei beni attualmente soggetti al 4 e al 10 per cento

(**) Passaggio all'aliquota ridotta dei beni attualmente soggetti al 4 per cento e all'aliquota ordinaria dei restanti

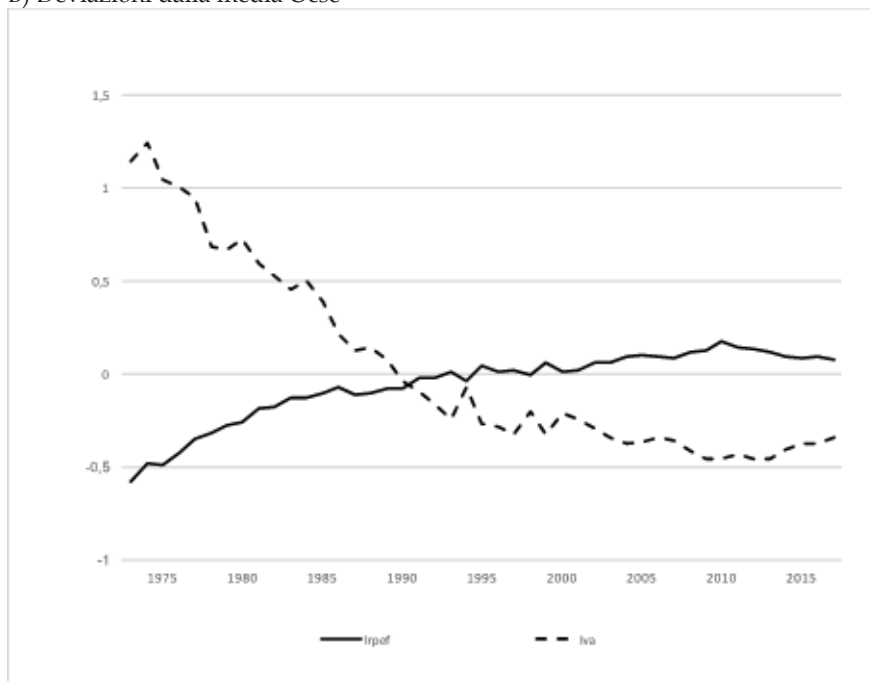
Fonte: Elaborazioni su dati Istat (2019).

Figura 1 - Il peso dell'Irpef e dell'Iva sul totale dei tributi

A) Italia



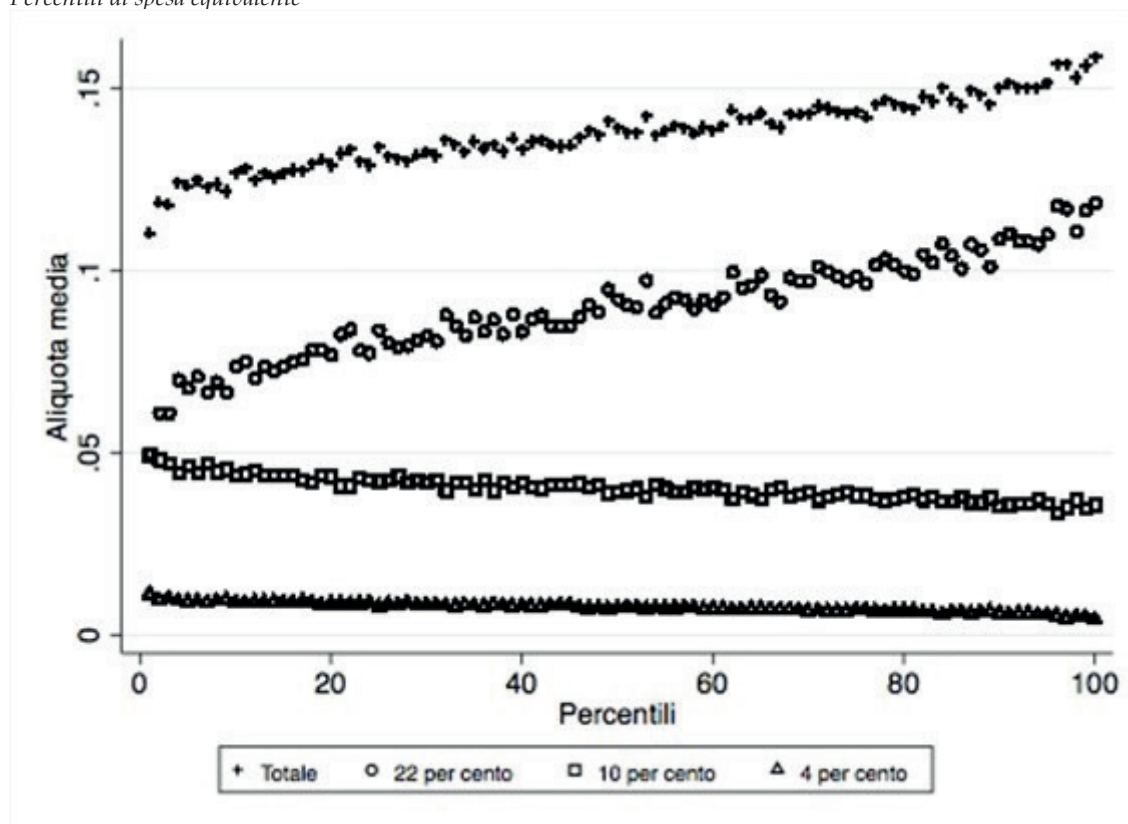
B) Deviazioni dalla media Ocse



Note: Dati al 2018. Nel grafico B) i dati positivi indicano una posizione dell'Italia al di sopra della media OCSE; i dati negativi indicano una posizione dell'Italia al di sotto della media OCSE.

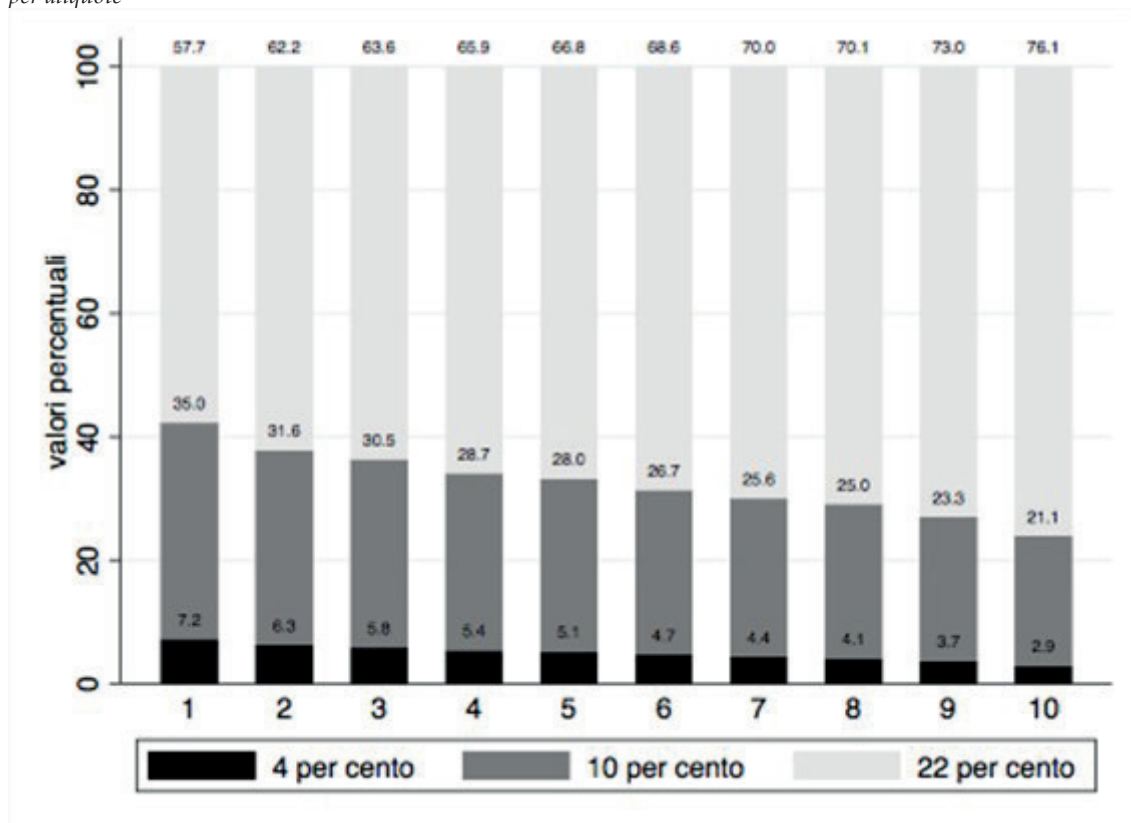
Fonte: Elaborazioni dell'autore su dati OECD, *Revenue Statistics*, 2020.

Figura 2 – Aliquote medie
Percentili di spesa equivalente



Note: Elaborazioni su dati Istat (2019)

Figura 3 – Scomposizione percentuale dell'onere dell'Iva
per aliquote



Note: Elaborazioni su dati Istat (2019)

Allegato 1- Profili giuridici dell'imposta sul valore aggiunto (Massimo Basilavecthia)

1. Nel sistema della disciplina IVA (unionale e interna), l'aliquota svolge un ruolo essenziale, perché la funzionalità dell'imposta rispetto al mercato unico è garantita soltanto da una (almeno relativa) omogeneità delle aliquote applicate in ciascun Paese. Ciò spiega le previsioni relative all'aliquota ordinaria (che non può essere inferiore al 15 per cento), la possibilità di applicare aliquote ridotte, nel numero massimo di due, purché riferite a beni e servizi indicati nell'allegato III alla direttiva, la previsione di una soglia minima al di sotto della quale l'aliquota ridotta non può scendere (5 per cento), salva la persistenza di aliquote inferiori consentite (anche per lo Stato italiano) in via "transitoria".

Gli stati membri hanno dunque un relativo margine di apprezzamento nella fissazione delle aliquote, essendo tenuti comunque al rispetto delle prescrizioni ricordate e dovendo fare attenzione, nella modulazione delle aliquote tra i diversi prodotti, a garantire la neutralità, ossia a far sì che un differente trattamento IVA non diventi un motivo di preferenza che orienta la scelta dei consumatori⁷⁷. La – pur limitata – modulazione delle aliquote costituisce anche, in effetti, lo strumento principale attraverso il quale possono essere concesse agevolazioni nell'ambito IVA. L'aliquota ridotta applicata a prestazioni o cessioni impatta infatti sia sui consumatori, sia sul gettito del tributo, che viene diminuito per effetto della illimitata detrazione dell'IVA sugli acquisti che viene riconosciuta al soggetto passivo che effettua operazioni ad aliquota ridotta. L'effetto agevolativo è particolarmente evidente in quei paesi che applicano, per taluni prodotti in genere di prima necessità, l'aliquota zero, conservando tuttavia integrale detrazione al cedente o prestatore. Nelle operazioni non imponibili (esportazioni, operazioni assimilate, servizi internazionali) la mancata applicazione dell'imposta, sebbene anche in questo caso abbinata alla conservazione del diritto di detrazione, ha una ragione di carattere tecnico collegata ad una prospettiva di carattere internazionale.

Un discorso separato andrebbe sviluppato sui regimi forfetari succedutisi negli ultimi nove anni, che hanno escluso dall'imposta, con il consenso dell'Unione, le operazioni compiute da soggetti ammessi a quei regimi. E anche le operazioni esenti, come conferma la dottrina più recente⁷⁸ sul tema, non possono essere considerate agevolazioni in senso proprio. Ciò in quanto l'esenzione evita il carico fiscale di IVA sul soggetto acquirente del bene o del servizio, ma lo anticipa a carico del soggetto passivo, per il quale si determina l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti, così di fatto assimilandolo ad un consumatore finale. L'esenzione IVA in definitiva non esprime una rinuncia al prelievo, né può essere qualificata come deroga o tanto meno eccezione al sistema ordinario di applicazione dell'imposta, ma costituisce un microcosmo applicativo, nel quale si intende realizzata prima del normale l'immissione in consumo del bene o del servizio. Infatti, per alcune fattispecie esenti, come accaduto per le cessioni immobiliari con le modifiche del 2006, la qualificazione come esenzione è funzionale al conse-

77. Per limitare le incertezze in ordine alla classificazione dei singoli beni e servizi, la direttiva consente l'ausilio della Nomenclatura combinata propria dell'ordinamento doganale.

78. Montanari, Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA, Torino 2013.

guimento di gettito e non ha nessuna destinazione al consumatore finale.

In sintesi, si può dire che si può sviluppare una politica fiscale attorno all'IVA, sia attraverso l'individuazione della misura più opportuna dell'aliquota ordinaria e di quelle ridotte, sia selezionando beni e servizi meritevoli dell'aliquota ridotta. Nel prevedere tali riduzioni, il legislatore esercita una discrezionalità che, sebbene limitata dal "catalogo" europeo dei prodotti suscettibili di riduzioni, resta comunque incisiva. Come si è visto, è attraverso le aliquote, e non nelle ipotesi di non imponibilità territoriale o di esenzione, che si realizza un trattamento *lato sensu* agevolativo rispetto al consumatore finale; la conseguente diminuzione di gettito è sopportata dallo Stato, perché il soggetto passivo di diritto non soffre di limitazioni alla detrazione e quindi non subisce riflessi negativi dall'applicazione di un trattamento più favorevole al proprio cliente.

Trattandosi di trattamenti agevolativi, quelli previsti mediante aliquote ridotte devono essere in qualche modo giustificati da finalità intrinseche alla capacità contributiva evidenziata dal singolo atto di consumo, ovvero da considerazioni di rilievo sociale, in larga misura riconoscibili nell'elenco contenuto nella tabella allegata alla direttiva 112/2006. L'operato del legislatore può andare incontro in teoria a limiti costituzionali, ovvero a quelli derivanti dall'emergere di un'ipotesi di aiuto di stato. L'attività dell'interprete, secondo l'impostazione diffusa nella giurisprudenza italiana ed europea, è limitata in senso restrittivo ("stretta interpretazione") con estrema diffidenza, o impossibilità di letture estensive o analogiche.

2. Il sistema italiano non si discosta dalle regole della direttiva: esso appare conforme sia sotto il profilo della struttura delle aliquote, sia per quello che riguarda la tipologia di beni e servizi assoggettati ad aliquota ridotta. In particolare, le aliquote ridotte sono tre di cui due a regime; non può essere considerata ad aliquota zero, come ha affermato l'Agenzia delle entrate (circolare 37/E) ma al diverso fine di consentire l'accesso al rimborso, l'operazione che il soggetto passivo non fattura, perché soggetta a inversione contabile; il cessionario o committente dovrà infatti applicare l'aliquota di competenza (sia essa ordinaria o ridotta). La fissazione di un'aliquota può avere effetti anche su consumatori non stabiliti in Italia, in quanto le cessioni di beni B2C destinate a consumatori in stati europei scontano le aliquote italiane essendo l'operazione considerata come effettuata in Italia. Come previsto dalla direttiva, l'aliquota prevista per gli scambi interni è applicata sia agli acquisti intra UE effettuati da soggetto passivo, sia alle importazioni.

Struttura e livelli attuali delle aliquote IVA non necessitano, sul piano giuridico, di una modificazione, anche se l'eliminazione dell'aliquota ridotta del 4 per cento sarebbe certamente in linea con le esigenze di una progressiva armonizzazione⁷⁹. Occorre ricordare che, secondo la Corte di Giustizia, l'abbandono di un'aliquota ridotta, applicata in via transitoria, con assoggettamento dell'operazione ad aliquota ordinaria, è un percorso irreversibile che non consente ritorni indietro, proprio per favorire la graduale armonizzazione delle aliquote (sentenza 12 giugno 2008, C-462/05).

Oltre ai limiti generali derivanti, nella fissazione delle aliquote, dai principi costituzio-

79. Lo auspicava già Comelli, Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto, Padova 2000, 652.

nali ed europei ricordati in precedenza, la differenziazione delle aliquote deve avere presente il mercato e, sul piano dell'opportunità, il livello delle aliquote stabilito negli altri paesi europei, con i quali l'Italia ha più o meno intensi rapporti commerciali o rispetto ai quali si pone un problema di concorrenza (es. turismo). Sotto il primo profilo, è utile ricordare che, secondo la Corte di giustizia (ad es. 11 settembre 2014, C-219/13), le aliquote differenziate per prodotti simili devono tener conto dell'esistenza di altri determinanti fattori di scelta per il consumatore: *"è giustificato che la legislazione nazionale non conceda alla cessione di libri registrati su supporti diversi dalla carta l'aliquota IVA ridotta applicabile a quella dei libri stampati. Se invece ciò che importa per tale consumatore è essenzialmente il contenuto simile di tutti i libri, indipendentemente dal loro supporto o dalle loro proprietà, allora l'applicazione selettiva di un'aliquota IVA ridotta non è giustificata. Risulta dall'insieme delle considerazioni che precedono che occorre rispondere alle questioni presentate dichiarando che l'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e l'allegato III, punto 6, della direttiva IVA, devono essere interpretati nel senso che, purché sia rispettato il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che assoggetta i libri pubblicati in formato cartaceo a un'aliquota IVA ridotta e quelli che sono pubblicati su altri supporti fisici, come CD, CD-ROM o chiavette USB, all'aliquota normale di tale imposta"*⁸⁰.

L'attuale stato della legislazione italiana non mostra, se non sporadicamente, problemi di disparità di trattamento derivanti dalle aliquote previste per i vari beni e servizi. Vi sono grandi blocchi di prodotti soggetti ad aliquote ridotte (quelli alimentari o comunque collegati ad agricoltura e allevamento, ristorazione e turismo, edilizia in molteplici aspetti, energia) per i quali la conservazione di un trattamento differenziato può essere messa in discussione. Rispetto alle aliquote ridotte, è possibile concepire un abbassamento di quella del 10 per cento, mentre quella del 4 per cento può essere modificata solo in aumento (ad esempio, raggiungendo il 5 per cento che è la soglia minima prevista a regime dalla direttiva). L'aliquota del 4 per cento, se soppressa per alcuni o per tutti i prodotti, non potrà essere più ripristinata, dato che la sua persistenza è consentita solo in via transitoria. Sull'aliquota ordinaria vi è spazio sia per un aumento, sia per una diminuzione, in ipotesi abbinata ad un incremento delle aliquote ridotte.

Appare comunque preferibile non intaccare l'equilibrio "orizzontale" tra beni e servizi ora soggetti alla stessa aliquota, e privilegiare interventi che modifichino in blocco le aliquote ora esistenti⁸¹: dovrebbe poi essere scelta politica tipicamente riservata a Governo e Parlamento quella di cogliere l'occasione di una razionalizzazione dell'entità delle aliquote per conseguire risultati di incremento complessivo del gettito IVA;

80. Il principio è assolutamente costante: da ultimo, nella decisione 03/02/2022, n. 515/20, la CGUE ha confermato che *"Tuttavia, la facoltà, derivante dall'articolo 122 della direttiva IVA, di riservare il beneficio di un'aliquota ridotta soltanto a determinate cessioni di è subordinata al rispetto del principio di neutralità fiscale. Infatti, come risulta da una giurisprudenza costante, gli Stati membri sono autorizzati a determinare con maggiore precisione le categorie di cessioni di beni o di prestazioni di servizi alle quali tale direttiva consente di applicare un'aliquota ridotta, nel rispetto del principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA"*

81. Un discorso diverso, a proposito dell'opportunità di una selezione, può riguardare la svolta *green*, cui potrebbe contribuire anche la modifica delle aliquote Iva: tuttavia, i correttivi andrebbero a interessare principalmente prodotti soggetti ad accisa, per cui una valutazione dovrebbe tener conto di entrambe le imposte.

non senza considerare che la tendenza all'evasione del tributo, già molto forte, può essere incoraggiata dall'incremento di alcune aliquote, soprattutto in fase di immissione al consumo, per operazioni che non realizzano un conflitto di interessi tra i soggetti coinvolti.

Allegato 2

Tavola A.1 – Beni e servizi soggetti ad aliquota ridotta (Allegato III Direttiva)

	Vigente	Proposta
1	Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari	Invariato
2	erogazione di acqua	Invariato
3	prodotti farmaceutici normalmente utilizzati per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari, inclusi i prodotti utilizzati per fini di contraccezione e di protezione dell'igiene femminile	prodotti farmaceutici utilizzati a fini medici e veterinari, compresi i prodotti utilizzati per fini di contraccezione e di protezione dell'igiene femminile, e i prodotti igienici assorbenti
4	apparecchi medici, materiale ausiliario ed altri strumenti medici, normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità, per uso personale esclusivo degli invalidi, compresa la riparazione di tali beni, e la cessione di seggiolini per bambini installati negli autoveicoli	apparecchi, apparecchiature, dispositivi, articoli, materiale ausiliario e dispositivi di protezione medici, comprese le mascherine protettive sanitarie, normalmente destinati all'assistenza sanitaria o all'uso da parte delle persone con disabilità, beni essenziali per compensare e superare la disabilità, nonché l'adattamento, la riparazione, il noleggio e il leasing di tali beni
5	trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito	trasporto di passeggeri e trasporto di beni al seguito, quali bagagli, biciclette, comprese biciclette elettriche, motori o altri veicoli, o prestazione di servizi relativi al trasporto di passeggeri
6	fornitura di libri, giornali e periodici, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche forniti su supporti fisici o per via elettronica o in entrambi i formati (compresi gli opuscoli, i volantini e gli stampati analoghi, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), escluse le pubblicazioni interamente o essenzialmente destinate alla pubblicità ed escluse le pubblicazioni consistenti interamente o essenzialmente in contenuto video o audio musicale	fornitura di libri, giornali e periodici, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche, su supporti fisici o per via elettronica o in entrambi i formati (compresi gli opuscoli, i volantini e gli stampati analoghi, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), escluse le pubblicazioni interamente o essenzialmente destinate alla pubblicità ed escluse le pubblicazioni consistenti interamente o essenzialmente in contenuto video o audio musicale; produzione di pubblicazioni di organizzazioni senza scopo di lucro e servizi connessi a tale produzione

	Vigente	Proposta
7	diritto d'ingresso a spettacoli, teatri, circhi, fiere, parchi di divertimento, concerti, musei, zoo, cinema, mostre ed altre manifestazioni o istituti culturali simili	diritto d'ingresso a spettacoli, teatri, circhi, fiere, parchi di divertimento, concerti, musei, zoo, cinema, mostre ed altre manifestazioni o istituti culturali simili o accesso alla diretta streaming di tali manifestazioni o visite o entrambi
8	ricezione di servizi radiotelevisivi	ricezione di servizi radiotelevisivi e webcasting degli stessi programmi erogati da un fornitore di servizi di media; servizi di accesso a internet forniti nell'ambito della politica di digitalizzazione, secondo quanto definito dagli Stati membri
9	prestazioni di servizi fornite da o diritti da versare a scrittori, compositori e artisti interpreti	Invariato
10	cessione, costruzione, restauro e trasformazione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale	cessione e costruzione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale, secondo quanto definito dagli Stati membri; ristrutturazione e trasformazione, comprese la demolizione e la ricostruzione, e riparazione di abitazioni e abitazioni private; locazione di beni immobili a uso residenziale
10_bis	riparazione e ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore del servizio reso	costruzione e ristrutturazione di edifici pubblici e di altri edifici utilizzati per attività di interesse pubblico
10_ter	pulitura di vetri e pulizie presso privati	Invariato
10_quater	-	cessione e installazione di pannelli solari su abitazioni private, abitazioni ed edifici pubblici e di altro tipo utilizzati per attività di interesse pubblico o nello loro vicinanze
11	cessioni di beni e prestazioni di servizi del genere normalmente utilizzato per la produzione agricola, esclusi beni di investimento quali macchinari o edifici	cessioni di beni e prestazioni di servizi del genere normalmente utilizzato per la produzione agricola, esclusi beni di investimento quali macchinari o edifici; e, fino al 1o gennaio 2032, cessioni di pesticidi chimici e fertilizzanti chimici
11_bis	-	equini vivi e prestazioni di servizi connessi agli equini vivi
12	alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte	Invariato
12_bis	servizi di ristorazione e catering, con la possibilità di escludere la fornitura di bevande (alcoliche e/o non alcoliche)	Invariato

	Vigente	Proposta
13	diritto d'ingresso a manifestazioni sportive	diritto d'ingresso a manifestazioni sportive o accesso alla diretta streaming di tali manifestazioni o entrambi; diritto di uso di impianti sportivi ed erogazione di corsi di attività sportiva o fisica anche in diretta streaming
14	diritto di uso di impianti sportivi	Invariato
15	cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi di cui è riconosciuto il carattere sociale dagli Stati membri e che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale, nella misura in cui tali operazioni non siano esenti in virtù degli articoli 132, 135 e 136	cessioni di beni e prestazioni di servizi da parte di organismi che sono impegnati in attività di assistenza e di sicurezza sociale secondo quanto definito dagli Stati membri e il cui carattere sociale è riconosciuto dagli Stati membri, nella misura in cui tali operazioni non siano esenti in virtù degli articoli 132, 135 e 136
16	prestazioni di servizi fornite da agenzie di pompe funebri e di cremazione e cessione di beni connessi a tali attività	Invariato
17	prestazione di cure mediche e odontoiatriche e trattamenti termali, nella misura in cui tali prestazioni non siano esenti in virtù dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere da b) a e)	Invariato
18	prestazioni di servizi fornite nell'ambito della pulizia delle strade pubbliche, della rimozione dei rifiuti domestici e del trattamento dei residui, diversi dai servizi forniti dagli enti di cui all'articolo 13	prestazioni di servizi fornite nell'ambito dello smaltimento delle acque reflue, della pulizia delle strade pubbliche, della rimozione dei rifiuti domestici e del trattamento o riciclaggio dei residui, diversi dai servizi forniti dagli enti di cui all'articolo 13
19	piccoli servizi di riparazione di biciclette, di calzature e articoli in pelle nonché di indumenti e biancheria per la casa (inclusi lavori di raccomandatura e di modifica)	prestazioni di servizi di riparazione di apparecchi domestici, di calzature e articoli in pelle nonché di indumenti e biancheria per la casa (compresi lavori di raccomandatura e di modifica)
20	servizi di assistenza domestica quali aiuto domestico e assistenza ai bambini, anziani, malati o disabili	Invariato
21	parrucchieri	Invariato

	Vigente	Proposta
22	-	fornitura di energia elettrica, teleriscaldamento e teleraffrescamento e biogas prodotto dalle materie prime elencate nell'allegato IX, parte A, della direttiva 2018/2001; cessione e installazione di sistemi di riscaldamento a basse emissioni altamente efficienti che soddisfano i parametri di riferimento per le emissioni di cui rispettivamente all'allegato V del regolamento (UE) 2015/1189 della Commissione e all'allegato V del regolamento (UE) 2015/1185 della Commissione e ai quali è stata assegnata un'etichetta energetica dell'UE per dimostrare che è soddisfatto il criterio di cui all'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento (UE) 2017/1369; e, fino al 1o gennaio 2030, gas naturale e legna da ardere
23	-	piante vive ed altri prodotti della floricoltura, compresi bulbi, cotone, radici e simili, fiori recisi e fogliame ornamentale
24	-	abbigliamento e calzature per bambini; cessione di seggiolini per bambini installati negli autoveicoli
25	-	cessioni di biciclette, comprese le biciclette elettriche; servizi di noleggio e riparazione di tali biciclette
26	-	cessioni di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato elencati nell'allegato IX, parti A, B e C
27	-	Servizi giuridici prestati a persone con contratto di lavoro e disoccupati nell'ambito di procedimenti giudiziari in materia di lavoro e servizi giuridici prestati nell'ambito del regime di patrocinio a spese dello Stato, secondo quanto definito dagli Stati membri
28	-	Strumenti e altre attrezzature del genere normalmente destinato a servizi di salvataggio o di primo soccorso, quando forniti a enti pubblici o a organizzazioni senza scopo di lucro operanti nel settore della protezione civile o della collettività
29	-	Prestazioni di servizi connessi al funzionamento di navi faro, fari o altri ausili per la navigazione e servizi di salvataggio, compresa l'organizzazione e la manutenzione del servizio delle imbarcazioni di salvataggio

Sezione II - Accise e ruolo del fisco nella transizione verde

1. Il quadro interno (di Livia Salvini)

1.1. La delega e la situazione attuale

L'art. 4, lett. b), della delega per la riforma fiscale A.C. 3343 prevede di *“adeguare in coerenza con l'European Green Deal e la disciplina europea armonizzata dell'accisa, le strutture e le aliquote della tassazione indiretta sulla produzione e sui consumi dei prodotti energetici e dell'energia elettrica, con l'obiettivo di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e alla promozione dell'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili”*.

Attualmente, come è ben noto, la misura delle accise sui prodotti energetici è fissata del tutto indipendentemente dalle caratteristiche in termini di emissioni nocive e, laddove sono previste delle agevolazioni, queste hanno l'obiettivo di agevolare determinati settori produttivi, quali l'agricoltura e la pesca, e non di promuovere consumi virtuosi in termini ambientali. Come verrà meglio illustrato nel par. 2, ciò corrisponde all'attuale impostazione della Direttiva accise, in fase peraltro di profonda revisione in sede UE.

Come da tempo sottolineato da molti, sono numerosissimi nel nostro ordinamento i sussidi fiscali erogati a favore di produzioni o consumi inquinanti⁸²: la loro riduzione – peraltro iniziata molto di recente con le misure adottate nel Decreto “Sostegni *ter*” – avrebbe senz'altro effetti favorevoli sull'ambiente e potrebbe essere adottata indipendentemente dalle modifiche alla Direttiva, peraltro muovendosi nello stesso senso.

Secondo il documento di valutazione *Chi inquina, paga?* (Senato della Repubblica, 2017) in molti settori produttivi i costi esterni dell'attività (intendendosi per tali i danni che ricadono sui terzi e, per quanto concerne nello specifico il citato documento, emissioni di gas serra, macroinquinanti, metalli pesanti, rumore dei trasporti) sono enormemente maggiori dell'ammontare delle imposte ambientali (come definite dall'ISTAT⁸³) pagate. Considerando con lo stesso metodo anche i costi esterni riconducibili all'attività delle famiglie, risultano inoltre vistose sperequazioni.

Risulta infatti che le famiglie pagano il 70% in più dei loro costi ambientali e le imprese nel loro complesso il 26% in meno. Tuttavia nell'ambito delle imprese vi sono grandi differenziazioni interne che accentuano l'iniquità del sistema (ed insieme manifestano l'assenza di effetto disincentivante rispetto a comportamenti non rispettosi dell'ambiente), dato che il comparto dell'agricoltura paga il 93% in meno (come noto, l'agricoltura è responsabile della quasi totalità delle emissioni di ammoniaca in relazione agli allevamenti e all'uso di fertilizzanti), del trasporto marittimo il 99% in meno, del trasporto aereo il 94% in meno, dell'industria il 27% in meno, dell'elettricità e gas l'84% in meno e dei servizi il 57% in più. Lo studio evidenzia che:

“in Italia ci sono ampi margini per migliorare la qualità delle imposte ambientali, ma questo

82. Il documento della Commissione Europea COM(2017) 63 final evidenzia come le misure fiscali, quali la tassazione ambientale e la rimozione dei sussidi ambientalmente dannosi, offrano un'effettiva ed efficace via per raggiungere gli obiettivi di *policy* ambientale.

83. A fini statistici (Eurostat, ISTAT) le accise sui prodotti energetici e sui trasporti sono ricomprese tra i tributi ambientali, oltre alle altre imposte sui veicoli, alle tasse sul rumore e alle altre imposte su inquinamento e risorse naturali.

richiede l'inclusione del monitoraggio sistematico e trasparente dei costi esterni. La fiscalità vigente, attualmente basata sulle accise sui prodotti energetici, dovrebbe essere oggetto di una riforma che permetta un maggior utilizzo di imposte specifiche sulle emissioni, come la carbon tax. Le nuove imposte dovrebbero essere coerenti con la misura dei costi esterni ambientali di tutte le attività socio-economiche in un'ottica di economia circolare. In particolare, questo studio segnala tre aree di possibile intervento:

- 1) i sussidi dannosi per l'ambiente, che il recente Catalogo dei sussidi ambientalmente favorevoli e dei sussidi ambientalmente dannosi (Ministero dell'Ambiente – AT Sogesid, 2017) stima complessivamente in 16,2 miliardi di euro l'anno (per la maggior parte costituiti da agevolazioni ed esenzioni fiscali), dovrebbero essere gradualmente eliminati*
- 2) occorrerebbe ridurre ulteriormente il tetto del sistema comunitario di commercio delle emissioni (ETS - Emission Trading System), evitando l'allocatione gratuita di permessi a specifici settori, e introdurre una carbon tax sia nei settori non ETS sia sulle importazioni*
- 3) la riforma della fiscalità ambientale potrebbe essere completata dall'introduzione graduale di imposte su specifici inquinanti e sull'estrazione di risorse naturali scarse."*

1.2. Gli studi sui SAD.

La seconda ed ultima edizione del Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi (SAD) e dei sussidi ambientalmente favorevoli del MATTM è del 2019. La Commissione interministeriale istituita con Decreto del MATTM n. 29 del 5 febbraio 2020 ai sensi dell'art. 1, comma 99, l. n. 160/2019 che ha attribuito al Ministero il compito di studiare proposte per la programmazione della riduzione dei sussidi ambientalmente dannosi, ha sviluppato le sue proposte nel 2020: esse, come si vedrà, hanno finora avuto un assai limitato seguito. Come sottolinea Legambiente⁸⁴ sono *"Tutti segnali che dimostrano come, sebbene il tema dei sussidi sia in qualche modo entrato nell'agenda politica del Governo, in realtà questo rimane ancora al palo"*. Potrebbe dunque ritenersi che la bozza di delega fiscale sia un segno della volontà di rimettere il tema all'attenzione della politica e del legislatore.

Secondo il Catalogo, oltre il 97% dei sussidi dannosi per l'ambiente è costituito da sconti fiscali, molti dei quali sono erogati anche a beneficio delle attività più inquinanti. Il Catalogo li enumera analiticamente, valutandone l'impatto. Non sembra utile qui ripercorrere tale elencazione, per la quale le schede analitiche del Catalogo costituiscono il necessario riferimento, quanto piuttosto indicare quali misure sono state ritenute attuabili dalla Commissione interministeriale, la quale ha formulato delle proposte di modifica corredandole del relativo testo normativo. Si sottolinea che tutti gli studi in materia evidenziano come la riduzione dei SAD debba essere equilibrata e graduale nel tempo, in ragione dell'elevato impatto sociale di alcune (e specificamente proprio delle principali⁸⁵) di queste modifiche, essenzialmente costituito dall'aumento del prezzo al consumo. Alle ovvie considerazioni che ispirano queste cautele non può non aggiungersi, nell'attuale situazione, il fatto che i SAD attengono principalmente

84. Legambiente, *Stop sussidi ambientalmente dannosi*, 2021.

85. Uscendo dal settore delle accise, basti qui evidenziare come uno dei principali SAD sia costituito dall'aliquota IVA agevolata al 10% per le utenze elettriche domestiche. In proposito si evidenzia come a fronte dell'applicazione dell'aliquota ordinaria anche a queste forniture si suggerisca l'adozione di misure (del tipo del *bonus* elettrico) specificamente dirette ai soggetti meno abbienti.

il settore dell'energia, interessato da un anomalo e prolungato *trend* di incremento dei prezzi che potrebbe rendere assolutamente sconsigliabile adottare in questo momento politiche di riduzione di tali SAD. Si tornerà sul punto nel par.

Nel settore delle accise, due sono le principali raccomandazioni della Commissione.

La prima, invero largamente condivisa da tutti gli studi che si sono occupati del tema, è quella dell'innalzamento dell'accisa sul gasolio per autotrazione (con esclusione di quello ad uso commerciale⁸⁶), per portarla gradualmente al livello di quella applicata alla benzina⁸⁷. Ciò per il fatto che l'impatto del gasolio sull'inquinamento è almeno pari, se non maggiore, di quello della benzina.

La seconda ha ad oggetto l'agevolazione (riduzione del 40%) attualmente prevista dell'accisa sul GPL utilizzato negli impianti centralizzati per usi industriali: si prevede di ridurre gradualmente questa agevolazione⁸⁸.

Come si è accennato, il Decreto "Sostegni ter" (d.l. n. 4/2022, art. 18) ha previsto una prima, espressa "Riduzione dei sussidi ambientalmente dannosi", disponendo⁸⁹ l'applicazione dell'aliquota normale di accisa ai prodotti energetici destinati ad alimentare le automotrici adibite all'uso pubblicitario del trasporto ferroviario e usi connessi (che fruiva di un'aliquota ridotta pari al 30% di quella normale) nonché utilizzati per la produzione di magnesio dall'acqua di mare (prima esente da accisa)⁹⁰.

1.3. Profili redistributivi (cenni).

Un tema di grande rilevanza è quello della destinazione del maggior gettito derivante dalla riduzione dei SAD. Una eventualità è quella di utilizzare le risorse liberate al fine di incentivare interventi ambientalmente virtuosi in favore degli stessi settori e delle stesse imprese attualmente beneficiari dell'agevolazione (c.d. logica a saldo zero). Una seconda eventualità è quella di destinare il maggior gettito alla riduzione delle imposte sul lavoro, ipotesi ampiamente condivisa tanto in sede nazionale quanto internazionale. Naturalmente è ben possibile un mix delle due destinazioni, ove le risorse dovessero essere di ammontare significativo. Ciò dovrebbe dipendere anche

86. L'esclusione pare dovuta non al fatto che quella relativa al gasolio per autotrazione commerciale non sia una misura ambientalmente dannosa, quanto all'elevata incidenza sui prezzi al consumo e sulla stessa attività del settore dell'autotrasporto di un aumento dell'accisa.

87. Rileva la Commissione UE nel *report* sulle politiche ambientali dell'Italia, 2019, che "a partire dal 2005 sono stati compiuti progressi considerevoli nella riduzione del "differenziale per il gasolio" (la differenza di prezzo tra diesel e benzina). Nel 2016 esisteva ancora un divario del 18 % tra le accise sulla benzina e sul diesel, mentre nel 2005 questa differenza era pari al 37 %²²³. Le aliquote delle accise sulla benzina e sul diesel nel 2016 sono rimaste simili a quelle del 2015 (0,73 EUR al litro per la benzina e 0,61 EUR per il diesel). Nel settembre 2018 vi erano circa 10 centesimi di differenza tra il prezzo alla pompa del diesel e della benzina, pari a una differenza del 7,5 %".

88. Secondo Legambiente, cit., "il dato più interessante è che dei 34,6 miliardi complessivi [SAD - ndr], 18,3 sono eliminabili entro il 2025, perché parliamo di molte voci che oggi non hanno più senso di esistere. Come tutti i sussidi per il mondo delle trivellazioni, i fondi per la ricerca su gas, carbone e petrolio, ma anche le agevolazioni fiscali per le auto aziendali, il diverso trattamento fiscale tra benzina gasolio, gpl e metano. Tre gli interventi urgenti da fare entro il 2025: chiarire la tassazione sui diversi tipi di combustibili fossili e cancellare tutte le esenzioni sulle accise esistenti, secondo il principio "chi inquina paga" legando la fiscalità alle emissioni di gas serra. A questo dovrebbe seguire un intervento che trasformi gli esoneri dalle accise per i consumi di benzina e gasolio nei trasporti, l'accisa e l'iva dei consumi di gas nel riscaldamento civile e nell'industria, in incentivi per interventi di efficienza energetica per produrre una riduzione dei consumi e autoprodursi l'energia da rinnovabili. Il terzo intervento urgente dovrebbe essere quello di eliminare tutti i sussidi alle trivellazioni in mare e in terra, adeguando il sistema tariffario."

89. V., per maggiori dettagli, la Circ. Ag. Dogane n. 4/2022 la quale sottolinea "il repentino mutamento della posizione fiscale rivestita dai suddetti prodotti" e le conseguenti difficoltà applicative nel primo periodo di vigenza.

90. Quest'ultima misura è tra quelle suggerite dalla Commissione interministeriale.

dalla tipologia di soggetti definitivamente incisi sotto il profilo economico dalla riduzione dei SAD: laddove – come invero è probabile – dovesse trattarsi della platea dei consumatori, oltre ad eventuali ristori specifici⁹¹ la riduzione delle imposte sul lavoro, oltre ad essere in sé desiderabile, potrebbe avere una funzione generale di ristoro vista l'ampia platea dei soggetti interessati e contribuirebbe in maniera decisiva all'invarianza della pressione fiscale⁹².

Per quanto attiene la delega qui in esame, si deve rilevare che la riforma dell'IRPEF è anch'essa oggetto delle previsioni normative, ma non vi sono collegamenti espressi tra riforma delle accise e riduzione dell'imposizione sul lavoro.

1.4. La precedente delega non attuata.

La norma contenuta nel d.d.l. di delega fiscale non è la prima che si occupa del tema. Con la l. n. 23/2014, recante *“Disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”*, si è cercato di attuare una specifica riforma della tassazione ambientale, col duplice obiettivo di contribuire alla riduzione della tassazione sul fattore lavoro (sulla base delle considerazioni appena svolte) e di spingere la crescita attraverso gli investimenti nelle tecnologie verdi. Anche questa legge conteneva un principio di delega (art. 15), formulato in modo molto più esaustivo di quello attuale, che qui si riporta:

“In considerazione delle politiche e delle misure adottate dall'Unione europea per lo sviluppo sostenibile e per la green economy, il Governo è delegato ad introdurre ... nuove forme di fiscalità, in raccordo con la tassazione già vigente a livello regionale e locale e nel rispetto del principio della neutralità fiscale, finalizzate a orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili, e a rivedere la disciplina delle accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, anche in funzione del contenuto di carbonio e delle emissioni di ossido di azoto e di zolfo, in conformità con i principi che verranno adottati con l'approvazione della proposta di modifica della [direttiva 2003/96/CE](#) di cui alla comunicazione COM (2011) 169 della Commissione, del 13 aprile 2011, prevedendo, nel perseguimento della finalità del doppio dividendo, che il maggior gettito sia destinato prioritariamente alla riduzione della tassazione sui redditi, in particolare sul lavoro generato dalla green economy, alla diffusione e innovazione delle tecnologie e dei prodotti a basso contenuto di carbonio e al finanziamento di modelli di produzione e consumo sostenibili, nonché alla revisione del finanziamento dei sussidi alla produzione di energia da fonti rinnovabili. La decorrenza degli effetti delle disposizioni contenute nei decreti legislativi adottati in attuazione del presente articolo è coordinata con la data di recepimento della disciplina armonizzata stabilita dalla citata proposta di direttiva negli Stati membri dell'Unione europea.”

La delega non è stata tuttavia attuata poiché essa subordinava la riforma nazionale all'approvazione della proposta della Commissione Europea di riforma della Direttiva sulla fiscalità dei prodotti energetici (2003/96/EC), un passaggio che non è finora avvenuto a causa delle forti divergenze a livello europeo.

Attualmente, benché l'iter della riforma in sede europea sia in fase avanzata e si in-

91. V. nota 5.

92. V. sul punto anche il par. 2., laddove si evidenzia tra l'altro che il gettito delle accise sui prodotti maggiormente inquinanti è destinato, per la stessa finalità del prelievo e quindi fisiologicamente, a diminuire nel tempo, man mano che le produzioni e i consumi si orientano su prodotti *green*.

quadri nell'ambito più ampio delle politiche unionali sulle emissioni inquinanti (v. subito oltre il par. 2), non vi sono prospettive certe di una rapida approvazione della proposta. Sotto questo profilo si deve dunque da un lato condividere la formulazione dell'attuale delega che non fa espresso riferimento, come invece quella precedente, alla proposta di modifica e dall'altro si deve individuare l'ambito delle misure che è possibile adottare a Direttiva vigente. Su ciò si tornerà oltre, *sub* par. 3, dopo aver affrontato il tema nella prospettiva internazionale.

2. Il quadro internazionale (di Tamara Gasparri).

2.1. Breve sintesi della proposta di rifusione dell'ETD di cui alla COM(2021)563 final del 14 luglio 2021

La proposta di rifusione della Direttiva 2003/96/CE⁹³ del Consiglio sulla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (ETD) costituisce un importante tassello del progetto unionale di riduzione, entro il 2030, delle emissioni di gas ad effetto serra di almeno il 55 per cento rispetto ai livelli del 1990. Come definito dal *Green Deal* e dal pacchetto *Fit for 55*⁹⁴, il progetto prevede l'interconnessione di misure diverse che interessano trasversalmente più settori e campi d'interesse e che sono *"tutte orientate verso lo stesso obiettivo di garantire una transizione equa, competitiva e verde"*. In questo contesto unitario, si prospetta, per la stessa fiscalità dell'energia, un ruolo nuovo e diverso rispetto a quello immaginato nel periodo in cui la *Energy Taxation Directive* (ETD) era stata adottata.

Nel testo vigente, la direttiva ETD *"non risulta più allineata - chiarisce la Commissione*⁹⁵ *- alle politiche attuali dell'UE. Inoltre tale direttiva non garantisce più il buon funzionamento del mercato interno"* e, pertanto se ne propone una complessa revisione con tre fondamentali obiettivi: 1) contribuire a fare dell'Europa il primo continente climaticamente neutro entro il 2050; 2) tutelare il mercato interno dell'UE aggiornando lo spettro dei prodotti energetici interessati, rivedendo la struttura delle aliquote e razionalizzando il ricorso a esenzioni e riduzioni da parte degli MS; 3) preservare la capacità degli Stati membri di generare entrate per i propri bilanci nazionali.

Coerentemente, si intende incidere sulla struttura della tassazione, che sarà basata sul contenuto energetico dei prodotti e dell'elettricità (*taxation based on the energy content*) piuttosto che, come nel testo vigente, sui relativi volumi quantitativi (*taxation based on the volume*) e tenendo conto della relazione tra il trattamento fiscale delle varie fonti di energia e le relative prestazioni ambientali. Nell'ottica della proposta, i prodotti energetici e l'elettricità - classificati in base alle relative prestazioni ambientali - verrebbero raggruppati in differenti categorie soggette a differenti aliquote: ai combustibili fossili

93. La direttiva è stata recepita nel Testo Unico Accise (TUA) di cui al Dlgs 504 del 1995 ed è stata completata dal regolamento ministeriale DM 15 dicembre 2015, n. 225.

94. L'11 dicembre 2019, la Commissione ha adottato l'*European Green Deal*, un piano finalizzato a raggiungere la neutralità climatica entro il 2050 e la riduzione, entro il 2030, delle emissioni del 55 per cento rispetto al 1990, approvato dal Consiglio il 12-13 dicembre 2019. Il 21 luglio 2021, la Commissione presenta il pacchetto *Fit for 55* che si compone di diversi fascicoli tra cui la revisione del sistema di scambio di quote di emissioni di gas serra (EU ETS); la creazione di un meccanismo di *"Carbon Border Adjustment Mechanism"* CBAM: un'imposta sulle importazioni di prodotti energetici inquinanti; la revisione della direttiva ETD secondo gli obiettivi fiscali del *Green Deal*.

95. Cfr. COM(2021)563 final.

convenzionali più inquinanti (gasolio e benzina) si applicherebbe l'aliquota massima; un'aliquota inferiore (pari ai 2/3 dell'aliquota massima) opererebbe per i primi dieci anni per i combustibili fossili meno dannosi (gas naturale, gas di petrolio liquefatto, idrogeno fossile); per i biocarburanti sostenibili ma non avanzati si propone, invece, un'aliquota pari alla metà della massima mentre potrebbero godere dell'aliquota più bassa l'elettricità, i biocarburanti avanzati, bioliquidi, biogas o idrogeno da fonti rinnovabili. L'obiettivo è superare la situazione di svantaggio per le tecnologie pulite e i combustibili a minore intensità di carbonio che attualmente sono, invece, tassati con le stesse aliquote dei combustibili fossili equivalenti e finiscono per risultare ulteriormente svantaggiati dalla tassazione basata, come detto, sui volumi quantitativi (con aliquote espresse al litro) in ragione del fatto che *“un litro di biocarburante presenta di norma – sottolinea la Commissione – un contenuto energetico inferiore a quello di un litro del combustibile fossile concorrente, mentre l'aliquota d'imposta applicata è la stessa”*.⁹⁶ Inoltre si provvederebbe a rivedere la congerie di esenzioni e riduzioni che i vari Stati membri riconoscono a beneficio dei combustibili fossili sulla base, ad esempio, della loro destinazione d'uso ai fini del riscaldamento delle famiglie o nei settori dell'agricoltura o delle industrie ad alta intensità energetica: una situazione che, oltre ad essere ormai incompatibile con le politiche ambientali dell'Unione, frammenta il mercato unico distorcendone il funzionamento. Parimenti, si propone di superare l'esenzione generale per i settori dell'aviazione, della navigazione per via d'acqua e della pesca. In ogni caso, per tenere conto dell'impatto sociale delle modifiche si riconosce agli Stati membri la possibilità di esentare, per un periodo transitorio di dieci anni, le famiglie più vulnerabili dalla tassazione dei combustibili da riscaldamento.

La tassazione dell'energia, prevista storicamente come uno dei diversi strumenti di raccolta delle imposte da parte dei singoli Stati membri, era stata armonizzata nel territorio dell'Unione mediante l'adozione della direttiva ETD eminentemente al fine di tutelare il funzionamento del mercato interno evitando la concorrenza fiscale dannosa ed eventuali strategie di delocalizzazione delle grandi imprese energivore negli Stati membri dotati dei migliori regimi fiscali di favore: un obiettivo molto più circoscritto rispetto alle ampie e differenziate finalità della proposta di rifusione ed ormai esso stesso difficilmente perseguibile alla luce del fatto che le aliquote minime che erano state fissate dalla direttiva senza alcun meccanismo di indicizzazione risultano ormai largamente superate – sotto il profilo della loro funzione stabilizzatrice – dal livello ben maggiore delle aliquote reali di ciascun Paese, dalla loro estrema differenziazione, oltre che dalle miriadi di esenzioni e riduzioni di ogni tipo adottate a livello nazionale (in aderenza alla estrema flessibilità riconosciuta dalla direttiva stessa) che frammentano e distorcono il mercato unico⁹⁷. Allo stato, i singoli Paesi membri possono infatti diversamente calibrare le accise in ragione della natura (commerciale o privata) dei consumi per sostenere determinati settori economici o come strumento di politica sociale; una flessibilità riconosciuta ai Governi e fundamentalmente coerente con la ratio dell'originario intervento di armonizzazione della direttiva ETD; ma ormai distorsiva

96. *Ibidem*, pp.2-3.

97. Si vedano a riguardo le diffuse considerazioni riportate nella Valutazione d'impatto – SWD (2019) 329 final dell'11 settembre 2019 - redatta dai Servizi della Commissione nel 2019 e la Relazione della Commissione alla proposta di rifusione COM(2021)563 final.

per il mercato interno e inadeguata rispetto alle nuove sfide.

Conseguentemente, l'attuale proposta non intende limitarsi ad aggiornare gli strumenti per la tutela del mercato unico; bensì persegue prioritariamente il fine, ben più ambizioso, di allineare la tassazione agli obiettivi climatici, facendo in modo che essa rifletta l'impatto che i prodotti energetici hanno sull'ambiente e sulla salute.

2.2. La proposta di rifusione ridisegna la struttura del tributo e la natura stessa del relativo presupposto.

Con la proposta di rifusione, la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità dovrebbe riflettere, ripetiamo, il relativo impatto sull'ambiente prevedendo livelli di tassazione più elevati per i combustibili più inquinanti ed eliminando esenzioni ed agevolazioni di ogni tipo con riferimento ai prodotti più nocivi, che verrebbero tassati con le aliquote massime indipendentemente dalla loro destinazione d'uso. Modifiche, queste, che sono destinate ad incidere profondamente sulla struttura del tributo e sulla natura stessa del relativo presupposto.

Ed in effetti, l'utilizzo dei tributi indiretti per la realizzazione di primari obiettivi di salvaguardia del clima e dell'ambiente sembrerebbe comportare una sorta di trasfigurazione del loro stesso presupposto impositivo. Nel sistema attuale, il presupposto giuridico delle imposte indirette (accise) sulla produzione o sul consumo dei prodotti energetici e dell'elettricità è dato, come è noto, da una fattispecie a formazione complessa nel cui contesto assume rilievo centrale l'immissione in consumo dei beni in quanto indice di una capacità contributiva qualificata del contribuente, sul quale l'onere è economicamente traslato. Nonostante la dualità tra il momento in cui (con la fabbricazione o l'importazione) sorge l'obbligazione tributaria e il momento in cui (con l'immissione in consumo) l'imposta è esigibile⁹⁸ – dualità che in Italia ha alimentato forti incertezze interpretative – dall'orientamento, pur non sempre del tutto conforme, della giurisprudenza di legittimità, risulta costantemente riaffermata la centralità dell'immissione in consumo per il sistema delle accise; nel senso che costituisce “presupposto ... del venir meno dell'obbligazione tributaria ... la sottrazione della merce dal circuito commerciale”, come nei casi di comprovata perdita o distruzione dei beni in senso oggettivo.⁹⁹ Rispetto, dunque, alla vigente configurazione delle accise sui prodotti energetici come tipiche imposte sui consumi che incidono sui contribuenti in proporzione alle quantità consumate (come manifestazioni di capacità contributiva qualificata), l'attuale proposta di rifusione della direttiva segna una sostanziale soluzione di continuità nel processo di costruzione di un vero e proprio tributo ambientale. Il presupposto impositivo sotteso alla proposta è il fatto stesso della nocività del bene che viene consumato (o rilasciato). Viene quindi ad instaurarsi quella relazione diretta tra l'unità fisica di un bene di cui si abbia prova scientifica dei suoi effetti negativi sull'ambiente (quando usato o rilasciato) e il presupposto della fattispecie

98. Cfr. l'art. 2, commi 1 e 2, del Dlgs 504 del 1995.

99. Cass. 16966/2016. Come è noto, il contrasto giurisprudenziale ha riguardato il tema dell'inesigibilità dell'imposta nei casi di furto: casi cioè in cui (a differenza delle ipotesi di perdita o distruzione dei beni in senso oggettivo) non è impedita l'immissione in consumo dei beni da parte dei soggetti che li hanno sottratti. Per l'estensione dell'inesigibilità anche alle ipotesi di furto si era pronunciata Cass. 24912 del 2013; in senso contrario, *inter alia*, Cass. 26419/2017; 16966/2016; 27825/2013; 25990/2013 che ricomprendono il furto tra le ipotesi di immissione in consumo irregolare, in aderenza anche all'orientamento della Corte di giustizia Causa C-273/12 e Causa C-64/2015.

tributaria che connota come ambientale un tributo secondo la visione della Commissione nella Comunicazione COM(97)9¹⁰⁰, in aderenza al principio unionale “*chi inquina paga*”. Diventa ambientale il presupposto stesso del tributo, individuabile nel fattore inquinante che genera un danno (ove consumato o rilasciato); nel mentre il consumo (*melius*, le quantità di consumo) agisce, a valle, come semplice criterio di ripartizione di un prelievo che, di per sé, è invece commisurato alla natura qualitativa (più o meno sostenibile ambientalmente) dei consumi stessi: gravati maggiormente di imposte in ragione, appunto, della loro nocività al fine del conseguimento di obiettivi consistenti, in via prioritaria, nella tutela del clima, dell'ambiente e della salute pubblica più che nel finanziamento dei servizi pubblici indivisibili. In altri termini, il presupposto del tributo è l'entità fisica che determina il danno scientificamente dimostrato (il contenuto nocivo del consumo) e non la quantità o il valore del consumo stesso quali indici di capacità contributiva.

Sembrerebbe configurarsi, pertanto, un vero e proprio tributo ambientale e non un mero tributo a scopo ambientale basato - eventualmente anche al fine, appunto, di incentivare o disincentivare beni o attività ad impatto ambientale - sui tradizionali presupposti giuridici (reddito, patrimonio, consumo), quali sicuri indici di capacità contributiva). Un'evoluzione al passo con lo stato attuale delle emergenze ambientali e che si sposa con un concetto allargato di capacità contributiva, non potendosi escludere - secondo qualificata dottrina¹⁰¹ - che il presupposto di un tributo ambientale non sia in grado di esprimere di per sé una forza economica sufficiente a sostenere l'onere fiscale. E ciò in coerenza, in questa stessa ottica, con il dettato costituzionale dell'art. 53¹⁰² che - ponendo generico riferimento alla capacità contributiva (non necessariamente ‘qualificata’ in termini di capacità economica) - consentirebbe “*l'assunzione, in certi momenti storici, di un presupposto che, pur non contenendo elementi patrimoniali sia ugualmente rilevante in termini di vantaggio nei rapporti intersoggettivi e abbia un'evidenza economica. Sarebbe questo il caso, ad esempio, ... delle imposte ambientali; tributi ... che, pur non colpendo una maggiore ricchezza economica o un accrescimento o un patrimonio, sono caratterizzati ... da presupposti d'imposta socialmente rilevanti, economicamente misurabili ed esprimenti una capacità differenziata in coerenza ai principi di razionalità e non contraddittorietà*”.¹⁰³ In altri termini, non sarebbe necessario che il presupposto di un tributo sia

100. Cfr. Comunicazione COM (97)9 del 29 gennaio 1997 “Imposte, tasse e tributi ambientali nel mercato unico”. Per una rassegna del dibattito dottrinale sui tributi ambientali, sui loro presupposti e sulla natura della capacità contributiva posta a fondamento, cfr. M. Mauro “Fiscalità ambientale e principi europei; spunti critici” in *Revista de Estudios Juridicos*, n. 17/2017; Logozzo M “Le accise; inquadramento sistematico e questioni aperte” in *Riv. dir. trib.*, 2018, 2, 129 ss; Corrado Oliva C. “il presupposto di accise e dazi doganali”, Padova, 2018, 11 ss; Peverini L. Presupposto soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte Costituzionale, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 5, I, 449 ss; Martina Liaci Tributi ambientali e principio di capacità contributiva. 4 settembre 2021 in *Diritto.it*.

101. Cfr., F. Gallo “*Le ragioni del fisco*” Il Mulino, Bologna, seconda edizione 2011.

102. Il tema ripropone in Italia il dibattito in merito alla legittimità costituzionale dei tributi ambientali sotto il profilo della loro rispondenza al dettato costituzionale della capacità contributiva. Dibattito che vede contrapposte due differenti nozioni di capacità contributiva: 1) come capacità contributiva ‘qualificata’, nel senso della titolarità di situazioni giuridiche a contenuto patrimoniale, spendibili sul mercato e, come tali, idonee a sostenere l'onere tributario senza effetti espropriativi; oppure 2) come capacità contributiva relativa, come ripartizione dei carichi pubblici in base a criteri distributivi equi e ragionevoli, anche non patrimoniali purché rilevabili e misurabili in denaro. Si veda tra i principali sostenitori delle due tesi contrapposte, G. Falsitta, *l'Imposta confiscatoria*, in *riv. Dir. trib.*, n. 2/2008, I e F. Gallo “*Le ragioni del fisco*” Il Mulino, Bologna, seconda edizione 2011, cit.

103. Cfr. Franco Gallo, *Le ragioni del Fisco*, cit. p. 90.

un'entità 'spendibile', né che contenga *"necessariamente elementi patrimoniali sufficienti a corrispondere il tributo"*¹⁰⁴, ben potendo una persona essere *"tassata anche con riferimento a fatti privi di patrimonialità ad essa imputabili ... che è come dire che la tassazione può riguardare la persona in quanto 'persona sociale' anche solo per le sue 'capacitazioni' e 'possibilità', indipendentemente dall'esistenza o disponibilità di un patrimonio a essa attribuito in proprietà (o meglio di un saldo patrimoniale attivo)"*¹⁰⁵. In questo senso, può essere espressivo di potenzialità economica anche un mero comportamento idoneo a provocare un danno ambientale misurabile.

Ciò che è interessante notare è che questa evoluzione del sistema tributario è sollecitata e favorita dall'Unione europea per il raggiungimento di obiettivi generali, comuni, che vanno oltre la dimensione nazionale della sostenibilità dei singoli bilanci dei Paesi Membri e anche oltre la mera tutela del mercato interno e della sua neutralità. Ciò richiede, tuttavia, di affrontare in modo coordinato¹⁰⁶ le criticità implicite nella proposta della Commissione in termini di competitività delle imprese, effetti distributivi e tutela dei ceti sociali più colpiti ed esigenze di gettito dei Governi; un coordinamento che presenta forti elementi di complessità e su cui già si era arenata la prima proposta di rifusione della ETD che la Commissione aveva lanciato nel 2011¹⁰⁷.

2.3. Le principali criticità della proposta della Commissione.

Come accennato, i principali problemi attengono alla capacità della nuova ETD di generare equivalenti entrate per i bilanci degli Stati membri e ai suoi effetti distributivi e potenzialmente regressivi.

Gli effetti negativi sul gettito degli Stati membri sono impliciti e strettamente connessi – lo chiarisce la stessa Relazione del Dipartimento delle Finanze del 7 ottobre u.s.¹⁰⁸ – alla scelta di utilizzare la tassazione indiretta come strumento per limitare (attraverso, appunto, il crescente livello di tassazione) i consumi stessi, o per lo meno i consumi dei prodotti più inquinanti attualmente più diffusi. Sotto questo aspetto vi è semmai da osservare – lo chiarisce il Documento di lavoro dei Servizi della Commissione SWD(2021)641 final del 17/7/2021 – che le entrate tributarie ritraibili dalla tassazione dell'energia sono già state stimate in discesa del 32 per cento tra il 2020 e il 2035 anche nello "scenario di base" (in uno scenario cioè in cui, in presenza degli obiettivi già concordati di riduzione delle emissioni di gas del 40 per cento entro il 2030, non si procedesse a modificare la direttiva ETD). Anche se, rispetto a questo scenario, la proposta in esame sembrerebbe poter in parte attenuare la tendenza al ribasso; l'impatto sul gettito sarà tutt'altro che trascurabile.

Ma criticità anche maggiori riguardano le ripercussioni su interi settori economici e gli

104. *Ibidem*, p. 98.

105. *Ibidem* p. 89.

106. In tema di coordinamento delle politiche UE in materia ambientale si può rammentare qui quanto sottolineato nella relazione finale del Gruppo CNEL in materia di riforma IVA, e cioè che nella recente proposta di modifica dell'Allegato III della Direttiva rifusione si prevede l'abolizione, entro il gennaio 2030, delle aliquote IVA ridotte e delle esenzioni sui combustibili fossili e su altri beni aventi analogo impatto sulle emissioni di gas ad effetto serra ed entro il gennaio 2032 delle stesse agevolazioni sui fertilizzanti chimici e sui pesticidi. Si rinvia a tale relazione per le riflessioni in tema di interrelazioni tra misure IVA e misure accise aventi i medesimi obiettivi.

107. Cfr. la proposta di rifusione COM(2011)169 poi cancellata nel 2015.

108. Relazione ai sensi dell'art. 6, comma 4, della legge 234 del 2012 Prot. Num 0012810/2021 del 7 ottobre 2021 indirizzata al Dipartimento Politiche Europee.

effetti distributivi. Con particolare riferimento all'Italia, la menzionata Relazione del Dipartimento delle finanze non nasconde che la cancellazione degli attuali regimi di non imponibilità, esenzioni o agevolazioni varie e il superamento della distinzione tra usi commerciali o non commerciali dei prodotti¹⁰⁹ potrebbero avere *“effetti negativi su importanti settori dell'economia nazionale che potrebbero subire anche gli effetti negativi della concorrenza con gli operatori di altri Stati membri”*.

Parimenti, dal lato delle famiglie, si prospetta un aumento generalizzato dei prezzi del riscaldamento domestico e dei trasporti: *“I risultati indicano che le modifiche proposte – precisa il Documento di lavoro dei Servizi della Commissione SWD(2021)641 del 14 luglio 2021 – possono ridurre il reddito disponibile corretto (reddito disponibile al netto delle imposte indirette) delle famiglie, spesso in modo regressivo”*¹¹⁰. Allo stato delle cose, infatti, poiché i prodotti con maggior grado di emissioni di carbonio sono anche quelli meno costosi e diffusi, l'aggravamento del prelievo su di essi rispetto ai prodotti ecosostenibili può produrre un effetto sostanzialmente regressivo per tutta la lunga fase di transizione da un sistema ad un altro: per ottenere gli stessi benefici (quanto all'accesso ai consumi energetici) verrebbero a pagare di più, in termini di imposte, proprio i ceti sociali più deboli che hanno meno accesso ai prodotti più innovativi che – pur incorporando proporzionalmente meno imposte – sono complessivamente più cari e/o meno facilmente accessibili. Il richiamato documento SWD(2021)641 suggerisce di recuperare margini di progressività destinando il gettito *“supplementare”* del tributo per finanziare misure di sostegno diretto del reddito dei ceti più deboli: *“Tuttavia, quando il gettito fiscale supplementare è trasferito alle famiglie sotto forma di una somma forfettaria, la modifica fiscale nel suo insieme diventa progressiva, poiché tali trasferimenti determinano un aumento maggiore del reddito disponibile per le famiglie più povere”*. Un'indicazione, questa, che riflette i contenuti stessi della proposta di direttiva¹¹¹ che, oltre a riconoscere a ciascuno Stato membro la possibilità di esentare le famiglie più vulnerabili per un periodo di 10 anni, suggerisce di utilizzare le relative entrate per attenuare ulterior-

109. Non è prevista, come accennato, la possibilità di distinguere, salve limitate eccezioni, il regime di tassazione in ragione della natura del consumo dei prodotti energetici (per uso domestico o industriale), con l'effetto di incrementare rispetto alla situazione attuale il carico fiscale sulle imprese. Ad esempio, non sarebbe più possibile distinguere il trattamento fiscale del gasolio utilizzato per trasporto merci e passeggeri da quello utilizzato per le autovetture. L'introduzione della tassazione sui carburanti utilizzati per voli aerei linea per le tratte interne all'Unione, prevista dalla proposta, potrebbe alterare la concorrenza con le compagnie che servono le medesime tratte nel contesto di voli internazionali che potrebbero risparmiare approvvigionandosi di carburante presso scali esterni alla UE. Lo stesso problema si porrebbe per la navigazione marittima commerciale.

110. Troviamo la stessa indicazione anche nel testo completo della relazione d'Impatto (SWD (2021)641 del 14/7/2021 Part 1/3) laddove si chiarisce che la proposta *“reduce adjusted disposable income (the disposable income net to the indirect taxes) of households, often in a regressive way, but that distributive impact depends ... largely differs across countries”*.

111. Nella Relazione della Commissione alla proposta di rifusione (p. 12) si sottolinea che *“la valutazione d'impatto ha dimostrato che la revisione della direttiva sulla tassazione dell'energia non creerebbe un onere eccessivo per l'economia ... e la revisione può potenzialmente apportare benefici economici, in particolare se le entrate aggiuntive, derivanti dalla tassazione generale del consumo di energia saranno utilizzate dagli Stati membri per compensare i costi sociali indesiderati. Dalla valutazione d'impatto è emerso che una tassazione più elevata dei combustibili fossili può avere un impatto maggiore sulle famiglie a basso reddito, in particolare per il riscaldamento. In questi casi la possibile regressività delle imposte sull'energia potrebbe essere compensata dal riciclaggio di tali entrate per sostenere la transizione verde attraverso il finanziamento di investimenti in beni e apparecchi a bassa emissione di carbonio e ad alta efficienza energetica oppure attraverso trasferimenti di somme forfettarie. Ad esempio l'analisi mostra che quando le entrate fiscali extra derivanti dalle imposte sull'energia sono trasferite di nuovo alle famiglie sotto forma di una somma forfettaria, i cambiamenti proposti diventano progressivi dato che tali trasferimenti determinano un maggior aumento del reddito disponibile delle famiglie più povere”*.

mente l'impatto sociale; ma che si scontra con il fatto che, come detto, l'impatto sui bilanci nazionali delle modifiche in programma non sembrerebbe lasciare molti margini per il conseguimento di entrate supplementari da destinare ad interventi sociali. Da aggiungere, inoltre, che il Consiglio dell'Unione ha approvato, sempre nel quadro degli interventi ecosostenibili, la strategia *"un'ondata di ristrutturazioni degli edifici che ripari l'economia oggi e crei edifici verdi per il futuro"*¹¹² che dovrebbe creare nuovi posti di lavoro e promuovere l'economia circolare ma che, nel contempo, comporterà il sostenimento di costi rilevanti per le famiglie soprattutto in quei Paesi in cui, come in Italia, la proprietà immobiliare è molto diffusa e parcellizzata¹¹³.

Potrebbe sembrare preferibile finanziare questa complessa transizione con la fiscalità generale, ossia con il prelievo sui redditi e sul patrimonio. Tuttavia, l'utilizzo della leva fiscale per scoraggiare direttamente, con le imposte ambientali, il consumo dei prodotti più inquinanti è particolarmente semplice ed efficace; senza considerare che le imposte sui redditi gravano ormai in modo particolare sul lavoro e, nell'ottica della Commissione, una politica fiscale che, anziché ridurre, mirasse ad aumentare le imposte sul lavoro avrebbe rilevanti effetti negativi sulla crescita economica.

Questo pone, tuttavia, una serie complessa di problemi che devono essere considerati e affrontati per evitare che anche la nuova proposta sia ritirata dalla Commissione come già è successo alla analoga proposta di modifica della direttiva ETD del 2011. Sotto questo aspetto la vera novità della attuale proposta di rifusione della ETD consiste proprio nel fatto di essere inserita in un pacchetto di misure fiscali e non fiscali tra di loro strettamente interconnesse che vanno dalla revisione dell'*Overall Tax Mix* alle misure trasversali del pacchetto *Fit for 55* e oltre esso. Come ben chiarisce la Relazione della Commissione *"il conseguimento di obiettivi climatici e ambientali dell'UE richiede una combinazione di strumenti politici"*.

2.4. L'Overall Tax Mix e il complesso delle altre misure non fiscali del pacchetto Fit for 55 ed oltre.

Con il *"Package for fair and simple taxation"* lanciato dalla Commissione il 15 luglio 2020¹¹⁴ la politica fiscale si propone come uno dei *driver* principali a sostegno della ripresa economica e della crescita dell'Unione: obiettivo per il quale diventano essenziali sia l'equità fiscale (e quindi il contrasto degli abusi fiscali e della concorrenza fiscale sleale) per rafforzare e proteggere le entrate tributarie sia la semplicità delle procedure. In aderenza a questi principi, la successiva COM(2021)251 final sulla tassazione delle imprese per il XXI secolo del 18 maggio 2021 intende disegnare la struttura della politica fiscale UE (*Ue Tax Policy Framework*) per i prossimi anni. Il punto

112. Progetto lanciato dalla Commissione - COM(2020)662 final del 14 ottobre 2020 - e approvato dal Consiglio l'11 giugno 2021, come da relativo Comunicato stampa. Gli edifici consumano il 40 per cento dell'energia della UE e sono responsabili del 36 per cento delle relative emissioni di gas serra e l'obiettivo è di raddoppiare i tassi di ristrutturazione energetica nell'UE entro il 2030.

113. Si veda su questi aspetti, ed in particolare sulle interazioni tra le misure agevolative interne (c.d. *"Superbonus"*), il pacchetto *Fit for 5* e la revisione della direttiva UE sul rendimento energetico nell'edilizia (EPBD), il par. 4.

114. Il pacchetto comprende tre documenti e cioè la Comunicazione relativa al *"Piano d'azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia della ripresa"* COM(2020)312 final; la Comunicazione sulla *"Buona governance fiscale nella UE ed oltre"* COM(2020)313 final e la comunicazione sulla *"Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale"* COM(2020)314 final (DAC 7).

di partenza della riflessione è che i processi d'invecchiamento della popolazione, i cambiamenti climatici, il degrado ambientale, la globalizzazione e la trasformazione del mercato del lavoro e la digitalizzazione stanno trasformando la nostra economia e la nostra società e si riflettono negativamente sulle attuali basi imponibili degli Stati nazionali. Attualmente – sottolinea la Commissione - i bilanci degli Stati membri poggiano pesantemente sulle imposte sul lavoro (inclusi i contributi previdenziali) che forniscono più del 50 per cento delle imposte globali; mentre l'IVA pesa per più del 15 per cento delle entrate complessive e le altre tasse contribuiscono relativamente poco (tasse ambientali per il 6 per cento; *property taxes* per il 5 per cento o *corporate income taxes* per il 7 per cento). Nello stesso tempo – si chiarisce - le imposte sui consumi sono già a livelli alti perché le aliquote IVA sono state aumentate negli anni successivi alla crisi finanziaria e occorre semmai limitare le inefficienze derivanti dalle aliquote IVA ridotte e dalle esenzioni.

Rispetto a questa situazione, i processi in corso – dai cambiamenti climatici alla trasformazione digitale del mercato del lavoro fino all'invecchiamento della popolazione – richiedono di ripensare le modalità di tassazione del lavoro dando spazio ad altre imposte, promuovendo una riflessione generale sulle modalità di costruzione di futuri sistemi fiscali efficienti sostenibili e equi che tengano conto di differenti profili nel contesto di un “*Overall tax mix fiscale on the road to 2050*” complessivo. Per assicurare l'equità intergenerazionale e i sistemi di protezione sociale, la composizione generale delle varie imposte dovrà comprendere anche tasse comportamentali (*behavioural taxes*), come le imposte ambientali e le imposte natura sanitaria (tasse sul tabacco o sull'alcool) per compensare i necessari tagli alle imposte sul lavoro e ridurre la pressione sul sistema sanitario pubblico. Inoltre, il futuro *tax mix* richiederà un'equa e effettiva tassazione dei redditi di capitale di individui e società: oltre a tasse ordinarie sulle proprietà immobiliari che possono essere un modo relativamente efficiente di raccolta di entrate fiscali. In altri termini, un equilibrato *tax mix* per il XXI secolo richiede - nell'ottica della Commissione - un minore legame con le imposte sul lavoro, un uso più selettivo e efficiente dell'IVA e un uso crescente di imposte che sollecitino comportamenti sostenibili; in cui si inseriscono, appunto, la modifica della *Energy Taxation Directive* e la CBAM (*Carbon Border Adjustment Mechanism*). È in questo contesto più generale che la menzionata Comunicazione sulla *business taxation* colloca anche le riforme (di breve o più lungo periodo) relative alla tassazione delle imprese con l'obiettivo di sorreggere la crescita del settore produttivo, semplificare gli adempimenti e rafforzare l'effettività e l'efficienza della tassazione *corporate*¹¹⁵: “*l'azione UE in materia di tassazione delle imprese deve essere integrata in un'agenda fiscale generale della*

115. Quattro misure specifiche riflettono le due principali priorità e cioè assicurare una tassazione equa e effettiva e favorire gli investimenti produttivi e l'imprenditorialità per la ripresa e concernono i) la proposta legislativa per la pubblicazione dell'*effective tax rates* (action 1); ii) la proposta legislativa contro l'uso abusivo *shell companies* (action 2); iii) una raccomandazione affinché siano introdotte a livello domestico norme per il carry back delle perdite del 2020 e 2021 (action 3); iv) una proposta legislativa per un regime che incentivi il ricorso al capitale di equity e non di debito (*DEBRA Debt Equity Bias Reduction Allowance*) (action 4). È stata inoltre proposta, come misura a lungo termine, la BEFIT (*Business in Europe: Framework for Income Taxation*) per un sistema comune di *corporate tax* basata sugli elementi chiave della CCTB e sul principio di ripartizione dei profitti tra gli Stati Membri in base ad una formula (*formulary apportionment*). La Comunicazione reputa altresì necessarie alcune misure da introdurre a livello nazionale a supporto dell'iniziativa UE (aumento delle aliquote fiscali della *corporate tax*, incentivi fiscali e misure per l'efficienza delle Amministrazioni Finanziarie).

UE. Al centro di questa azione vi è la necessità di un mix equilibrato di entrate fiscali e di un regime fiscale incardinato sui principi dell'equità, dell'efficienza e della semplicità". E ciò, in un quadro di stretto coordinamento e complementarietà tra la EU's tax agenda e la tax reform at OECD-level. A tale proposito è già stata presentata una proposta di direttiva sulla minimum tax per implementare i risultati dell'accordo sul Pillar 2¹¹⁶; mentre una proposta di direttiva sul Pillar 1 è attesa per i prossimi mesi.

Ma è solo dalla composizione generale delle differenti imposte (*multi – faceted approach*) e dalla loro reciproca ponderazione che, nell'ottica della Commissione, può derivare una tassazione più equa, verde e più adeguata alla economia moderna e alle esigenze di una crescita sostenibile di lungo termine. E a riguardo, la Commissione ha annunciato il lancio nei prossimi mesi di una riflessione pubblica che sarà interessante condividere nel contesto dello specifico *Tax Symposium* in programma sul tema dell'“EU tax mix on the road to 2050”, per la più approfondita definizione dei principi costitutivi di un sistema fiscale moderno che dovranno trovare applicazione anche per la prossima generazione di risorse proprie dell'Unione proposta dalla Commissione il 22 dicembre 2021 destinate a finanziare il bilancio dell'Unione nel prossimo futuro, compresa la componente a fondo perduto del *NextGenerationEU* e il fondo sociale per il clima che “contribuirà a garantire che nessuno sia lasciato indietro nella transizione verso un'economia de- carbonizzata”.¹¹⁷

Ed in effetti, la già complessa agenda fiscale dell'Unione dovrà, altresì, coordinarsi anche con altre misure non fiscali¹¹⁸. Per contribuire agli obiettivi generali di una crescita inclusiva e sostenibile e di un'equa ripartizione dell'onere fiscale tra i contribuenti, il tax mix è chiamato ad affiancare e sostenere (ed essere sostenuto da) politiche di più ampio respiro tra cui, oltre al *Green Deal* europeo, l'Agenda digitale della Commissione¹¹⁹, la Nuova strategia industriale per l'Europa¹²⁰, l'Unione dei mercati dei capitali¹²¹ e specifiche misure di welfare.

A riguardo ci si limita a sottolineare che il già ricordato pacchetto *Fit for 55* prevede, *inter alias*, l'adozione di un Regolamento che istituisce un Fondo sociale per la transizione climatica giusta (JTF) con una dotazione di 17,5 mld attinti dalle risorse proprie UE e destinati a misure sociali di accompagnamento e programmi di assistenza sociale

116. Cfr. COM(2021)823 final del 22 dicembre 2021.

117. Cfr Commissione europea, Comunicato stampa del 22 dicembre 2021. La nuova generazione di risorse proprie dovrebbe comprendere tre nuove fonti di entrate: le entrate provenienti dallo scambio di quote di emissioni (ETS), la CBAM (*Carbon Border Adjustment Mechanism*), la proposta di revisione dell'ETD, la ripartizione di una quota del 15 per cento delle imposte derivanti dall'accordo internazionale su Il Pillar 1. Si attende una proposta di direttiva nel primo semestre 2022.

118. Cfr., a riguardo, anche il documento Consiglio dell'Unione, *Presidence Progress Report* 13977/21 CLIMA 388 del 22 novembre 2021.

119. *Digital Decade Communication* COM (2021) 118 final. La Commissione prevede di completare la transizione digitale EU entro il 2030 e la tassazione dovrebbe facilitare questa transizione, fornendo un ambiente fiscale favorevole in cui i modelli digitali possono prosperare. Nello stesso tempo la tassazione deve essere riformata per adattarsi ai nuovi modelli di business.

120. *The EU tax framework* deve essere ridisegnato per contribuire a un *Single Market* più forte in coerenza con il 2020 *New Industrial Strategy* come aggiornato a maggio 2021 COM(2021) 350 final: dovrebbero essere ridotti i costi di adempimento per le imprese, facilitati gli investimenti transfrontalieri e dovrebbe essere fornito un ambiente favorevole per le SMEs e le imprese più grandi per rafforzare l'Europa verde e digitale.

121. Inoltre il *EU tax framework* ha un ruolo chiave per lo sviluppo del *Capital Markets Union* (CMU) COM(2020) 590 in particolare nel rimuovere le barriere agli investimenti transfrontalieri e nel correggere la propensione all'indebitamento nel contesto della corporate tax.

per famiglie, microimprese, utenti dei trasporti vulnerabili, anche attraverso sostegni diretti al reddito¹²². Per sostenere le imprese (quelle più tradizionali e quelle più innovative)¹²³ si profilano, ad esempio, una revisione delle regole sugli aiuti di Stato e nuovi strumenti di finanza sostenibile. Il pacchetto di misure “*per favorire i flussi di capitale verso attività sostenibili in tutta l’Unione*”, annunciato dalla Commissione con il comunicato stampa del 21 aprile 2021 include, ad esempio, una proposta di direttiva sull’informativa in materia di sostenibilità delle imprese per migliorare il flusso delle informazioni a vantaggio delle società finanziarie e degli investitori e sei atti delegati per garantire che le imprese finanziarie, gestori di attivi, assicuratori includano la sostenibilità nelle loro procedure e nella consulenza in materia di investimenti. Il settore finanziario può accompagnare la transizione e a tal fine tutti gli interventi del pacchetto sono concepiti per migliorare l’affidabilità e la comparabilità delle informazioni sulla sostenibilità. Nel contesto del *Green Deal*, le imprese hanno bisogno – chiarisce il comunicato della Commissione – di “*un quadro generale di sostenibilità sulla base del quale modificare i propri modelli aziendali*”. Per il settore pubblico, ossia per il sostegno a progetti d’investimento sostenibili nel settore pubblico, il medesimo comunicato annuncia un nuovo specifico strumento di prestito, a vantaggio delle regioni più colpite dalla transizione¹²⁴.

In definitiva, rispetto agli ambiziosi obiettivi di neutralità climatica, resi ancora più sfidanti dalla crisi energetica in corso, l’Unione cerca di farsi carico anche di problemi finora pressoché esclusivamente rimessi alla competenza dei singoli Stati nazionali, tra cui “*il riparto tra i cittadini del carico pubblico ai fini anche distributivi e solidaristici*”. In parallelo con l’evoluzione dell’ultimo decennio che ha visto progredire il processo di armonizzazione nel campo delle stesse imposte dirette¹²⁵ e ampliarsi il contrasto dei regimi fiscali *harmful* e della concorrenza fiscale dannosa tra ordinamenti e in un momento storico in cui, per uscire dall’emergenza COVID, ci si è accordati per trasferire al livello dell’Unione una parte dei debiti nazionali nel contesto del *Next Generation UE*, anche immaginando nuove risorse proprie, diventa centrale assicurare una più stretta correlazione tra prelievo fiscale e giustizia sociale nell’intero territorio dell’Unione. E il *tax policy mix* che finora era di stretta competenza nazionale diventa oggetto di confronto e di possibili future decisioni a livello UE.

3. Conclusioni del gruppo di lavoro sulla delega fiscale.

A quanto consta, nell’ampio dibattito in corso sull’attuazione della delega non ha (an-

122. E ciò, anche per attenuare l’impatto sociale e distributivo del sistema di scambio di quote proposto anche per i settori dell’edilizia e dei trasporti; si veda, a riguardo, anche il documento Consiglio dell’Unione, *Presidence Progress Report 13977/21 CLIMA 388* del 22 novembre 2021, cit.

123. Previsto il potenziamento del Fondo per l’innovazione del sistema ETS per accelerare gli investimenti in tecnologie innovative in tutti i settori contemplati dal sistema ETS; si veda, a riguardo, anche il documento Consiglio dell’Unione, *Presidence Progress Report 13977/21 CLIMA 388* del 22 novembre 2021, cit.

124. Previsto anche un incremento del Fondo per la modernizzazione per sostenere la transizione energetica di una serie di Stati membri a basso reddito, si veda, a riguardo, anche il documento Consiglio dell’Unione, *Presidence Progress Report 13977/21 CLIMA 388* del 22 novembre 2021, cit.

125. Si vedano, in particolare, la direttiva *AntiTaxAvoidance* 2016/1164 (ATAD 1) come modificata dalla direttiva 2017/952/UE (ATAD 2) e le direttive 8DAC 1- DAC 7) che successivamente hanno modificato, ampliandola, la direttiva sulla cooperazione amministrativa 2011/16/UE; la proposta di direttiva DAC 8 e la proposta di direttiva sulle *shell companies* oltre ai lavori del Codice di condotta in tema di *peer reviews*.

cora) trovato posto il tema accise.

Né la pur apprezzabile riduzione dei SAD prevista dal Decreto “Sostegni *ter*” può essere considerata, dato il suo limitato impatto, un’implicita, sufficiente attuazione della delega alla luce degli obiettivi da essa fissati.

Ma, d’altra parte, questa inerzia – se verificata – non sembra tanto ascrivibile alla mancanza di volontà del legislatore, quanto all’attuale situazione critica degli approvvigionamenti energetici e del conseguente anomalo aumento dei prezzi per produttori e consumatori. Questa crisi, iniziata ben prima della guerra ucraina e manifestatasi già nel secondo trimestre 2021, ha richiesto svariati interventi, con una spesa di più di 9 miliardi di euro fino al primo trimestre 2022, ma con limitati effetti sulla spesa delle famiglie, che è comunque aumentata¹²⁶, nonché sui costi della produzione industriale. Tali interventi sono stati naturalmente diretti alla mitigazione degli effetti dell’aumento del prezzo industriale per gli utilizzatori, mediante riduzione degli oneri di sistema e dell’IVA, nonché erogazione di *bonus* sociali. Basti qui ricordare che il Decreto “Sostegni *ter*” ha tra l’altro previsto misure di sostegno, in termini di riduzione del costo dell’energia, proprio per le imprese “energivore”, evidenziando plasticamente la divergenza di obiettivi tra necessario sostegno alla produzione nazionale e altrettanto necessaria riduzione delle emissioni inquinanti.

Benché dunque non sembri questo il momento in cui sia possibile dare seguito alle misure ipotizzate dalla delega, si deve rilevare in conclusione di questa prima parte del lavoro che, alla luce delle considerazioni che precedono, l’attuale testo della delega appare decisamente sintetico, evidenziandosi soprattutto l’assenza di ogni collegamento tra le misure da adottare in materia di accise ed altre misure fiscali (e non) che tutti gli studi fin qui esaminati indicano come necessariamente collegati.

Per quello che espressamente prevede, ed in particolare l’indicato “*obiettivo di contribuire alla riduzione progressiva delle emissioni di gas climalteranti e alla promozione dell’utilizzo di fonti energetiche rinnovabili ed ecocompatibili*”, la delega appare in linea con le previste modifiche della Direttiva ETD e, più in generale, con gli obiettivi del *Green Deal* e del pacchetto *Fit for 55*. Tuttavia, sebbene questa delega non faccia un esplicito riferimento a tali modifiche, anch’essa, vista la necessità di disciplinare le accise conformemente alla disciplina UE, sembra come quella del 2014 destinata a rimanere in buona parte in *stand by* stante l’ancora non realizzata riforma della Direttiva stessa. In particolare, allo stato attuale non appare fattibile una sostanziale modifica della struttura (nonché, come si è detto, della stessa natura) delle accise, la cui misura dovrebbe essere in futuro determinata in base al contenuto energetico dei prodotti e dell’elettricità piuttosto che, come accade attualmente, sulle relative quantità e tenendo conto della relazione tra il trattamento fiscale delle varie fonti di energia e le relative prestazioni ambientali. Appare invece fin d’ora possibile (e solo qualcosa, come detto, è stato fatto in tal senso con il Decreto “Sostegni *ter*”) ridurre o eliminare le esenzioni e riduzioni (qualificabili come SAD sulla base degli studi indicati nel par. 1) riconosciute a beneficio dei combustibili fossili sulla base della loro destinazione d’uso ed anche a favore dei settori maggiormente responsabili delle emissioni inquinanti.

Per quanto riguarda invece l’introduzione di esenzioni o riduzioni attualmente non

126. FAIELLA – LAVECCHIA, *Contenimento dei prezzi dell’energia e spesa delle famiglie*, in *Energia*, 1, 2022.

previste, dirette a promuovere consumi virtuosi, essa sarebbe possibile ai sensi dell'art. 19 Direttiva, previa autorizzazione della Commissione e del Consiglio. Sembra abbastanza evidente, tuttavia, che nelle more della revisione della Direttiva iniziative isolate in tal senso non sarebbero opportune o realisticamente realizzabili.

Manca invece nella delega, come si è accennato, un collegamento con le misure previste per le imposte sul reddito e più in generale coi ristori che necessariamente debbono accompagnarsi alla riforma delle accise, anche di carattere extrafiscale. Ed infatti, una riforma del sistema delle accise con marcate finalità ambientali da un lato ha evidenti effetti regressivi (come si è visto inciderebbe tra l'altro in modo sensibile sui costi del riscaldamento domestico e dei trasporti) e dall'altro non sembra in grado di generare, tanto più nel medio periodo, un gettito sufficiente a finanziare misure di ristoro dato l'effetto disincentivante sui consumi più inquinanti e quindi maggiormente tassati. Come suggerito a livello europeo, la riforma delle accise dovrebbe accompagnarsi a misure di ristoro quale, *in primis*, la minore tassazione dei redditi da lavoro (e non solo del lavoro generato dalla *green economy*), finanziata anche con l'introduzione di nuove imposte, di carattere ambientale o meno, secondo il *tax mix* delineato a livello europeo. Sotto tale profilo, sembra senz'altro da accogliersi il riferimento, contenuto nella delega del 2014, al c.d. "doppio dividendo", cioè ad un miglioramento della situazione ambientale insieme ad una migliore allocazione delle risorse economiche, anche in funzione di incentivo al lavoro.

4. Il Superbonus e le sue interazioni con il pacchetto "Fit for 55", la revisione della direttiva UE sul rendimento energetico nell'edilizia (EPBD). Analisi delle possibili fonti di finanziamento degli interventi di riqualificazione energetica (di Chiara Todini).

4.1. Premessa – Il Superbonus ed il quadro politico economico di riferimento.

Il Decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020) convertito in legge n. 77 del 17 luglio 2020, si pone il chiaro obiettivo di migliorare l'efficienza energetica del parco immobiliare residenziale italiano, ottenuto tramite la concessione di incentivi fiscali (ed in particolare, il riconoscimento di detrazioni e crediti di imposta), oltre al parallelo obiettivo di rilanciare l'economia italiana partendo dal rilancio del settore dell'edilizia (artt. 119 e ss.).

Il c.d. "Superbonus" consiste nel riconoscimento di una detrazione fiscale pari al 110% delle spese sostenute dai soggetti beneficiari della agevolazione (persone fisiche o enti non esercenti attività commerciale) per interventi di efficienza energetica che rispettano particolari condizioni e per interventi di miglioramento sismico. In luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, detti soggetti possono optare, alternativamente, a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti; b) per la trasformazione del corrispondente

importo in credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti ¹²⁷.

127. Il Superbonus è l'agevolazione fiscale disciplinata dall'articolo 119 del decreto legge n. 34/2020 (decreto Rilancio), che consiste in una detrazione del 110% delle spese sostenute a partire dal 1 luglio 2020 per la realizzazione di specifici interventi finalizzati all'efficienza energetica e al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici. Tra gli interventi agevolati rientra anche l'installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici. L'agevolazione si affianca alle detrazioni, già in vigore da molti anni, spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (ecobonus) e per quelli di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (sismabonus), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63/2013.

La legge di bilancio 2022 ha prorogato l'agevolazione, prevedendo scadenze diverse in funzione dei soggetti che sostengono le spese ammesse. In particolare, il Superbonus spetta fino al 31 dicembre 2025, nelle seguenti misure:

- 110% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2023
- 70% per le spese sostenute nel 2024
- 65% per le spese sostenute nel 2025

per i condomini e le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte e professione, per gli interventi su edifici composti da due a 4 unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche. Sono compresi gli interventi effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, nonché quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione.

La detrazione va ripartita in quattro quote annuali di pari importo.

Stessa data di scadenza anche per gli interventi effettuati dalle Onlus (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale), dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri. Il Superbonus invece spetta fino al 31 dicembre 2022 (con detrazione al 110%), per gli interventi effettuati da persone fisiche sugli edifici unifamiliari, a condizione che al 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo; fino al 31 dicembre 2023 (con detrazione al 110%), per gli interventi effettuati dagli Iacp (ed enti con le stesse finalità sociali) su immobili, di proprietà o gestiti per conto dei comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica, a condizione che al 30 giugno 2023 siano stati eseguiti lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo. Stessa scadenza anche per le cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi su immobili assegnati in godimento ai propri soci.

I soggetti destinatari dell'agevolazione sono, nell'ordine: i) condomini, ii) persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, che possiedono o detengono l'immobile oggetto dell'intervento; iii) persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, proprietari (o comproprietari con altre persone fisiche) di edifici costituiti da 2 a 4 unità immobiliari distintamente accatastate, iv) istituti autonomi case popolari (Iacp) comunque denominati o altri enti che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing" su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, v) cooperative di abitazione a proprietà indivisa su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci, vi) Onlus, associazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale associazioni e società sportive dilettantistiche, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

I soggetti Ires rientrano tra i beneficiari nella sola ipotesi di partecipazione alle spese per interventi trainanti effettuati sulle parti comuni in edifici condominiali.

Quanto alla tipologia di interventi agevolabili, essi si distinguono in trainanti e trainati. I primi consistono in:

- interventi di isolamento termico sugli involucri
- sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sulle parti comuni
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari di edifici plurifamiliari funzionalmente indipendenti
- interventi antisismici.

Oltre agli interventi trainanti sopra elencati, rientrano nel Superbonus anche le spese per interventi (c.d. trainati) eseguiti insieme ad almeno uno degli interventi principali di isolamento termico, di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale o di riduzione del rischio sismico. Si tratta di:

- interventi di efficientamento energetico
- installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo
- infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici
- interventi di eliminazione delle barriere architettoniche (16-bis, lettera e del Tuir).

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020 (modificato da successivi provvedimenti) sono state approvate le disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121 del decreto legge n. 34/2020 per l'esercizio delle opzioni relative alle detrazioni spettanti.

Il nuovo modello di comunicazione dell'opzione (con le relative istruzioni per la compilazione e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica) è stato approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate

La misura, attivata in piena emergenza Codiv per rilanciare rapidamente il comparto dell'edilizia e rispondere alle importanti sfide climatiche ed ambientali previste per il settore civile dal Piano Nazionale Integrato per l'Energia e il Clima¹²⁸, si fonda proprio sull'esigenza di apportare significativi cambiamenti nel comportamento del Paese e dei suoi cittadini, rispetto al fine dell'efficientamento energetico.

Va rilevato *in primis* come l'incentivo in commento abbia registrato un tiepido inizio, forse dovuto al tempo tecnico di recepimento delle novità normative e alla reazione, in termini organizzativi, dell'intero comparto produttivo e di servizi coinvolto. Secondo i dati del "*Rapporto annuale sull'efficienza energetica dell'Enea - 2021*", a dicembre 2020, a solo pochi mesi dall'avvio del meccanismo, risultavano avviati poco più di 1.600 interventi, per un totale di circa 190 milioni di euro di investimenti ammessi a finanziamento (133 milioni di euro di investimenti risultano già realizzati). A settembre 2021, dopo circa 16 mesi di vigenza dell'incentivo, si è registrato un aumento significativo degli interventi: oltre 40.000, per oltre 6 miliardi di investimenti ammessi a finanziamento, di cui circa 4,3 già realizzati.

I dati per il 2021 sono in costante crescita e molto più significativi, attestando una graduale presa di coscienza della portata della misura tra gli operatori, nonostante la costante incertezza normativa ed attuativa abbia fatto sentire pesanti ripercussioni sul mercato dei bonus edilizi.

del 3 febbraio 2022.

Quanto alle fonti regolamentari e di prassi AdE, si cfr.:

Provvedimento del 3 febbraio 2022

Provvedimento del 1° dicembre 2021 - pdf

Circolare n. 16 del 29 novembre 2021 - pdf

Provvedimento del 12 novembre 2021

Provvedimento del 20 luglio 2021

Provvedimento del 30 marzo 2021 - pdf

Provvedimento del 22 febbraio 2021 - pdf

Risoluzione n. 83 del 28/12/2020 - pdf

Circolare n. 30 del 22 dicembre 2020 - pdf

Provvedimento del 12 ottobre 2020

Provvedimento dell'8 agosto 2020

Circolare n. 24 dell'8 agosto 2020 - pdf

Risoluzione n. 60 del 28 settembre 2020 - pdf

Guida - pdf

Faq

Risposte alle istanze d'interpello relative al Superbonus

Quanto ai link di interesse:

MISE - Ministero dello Sviluppo Economico

MIT - Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti

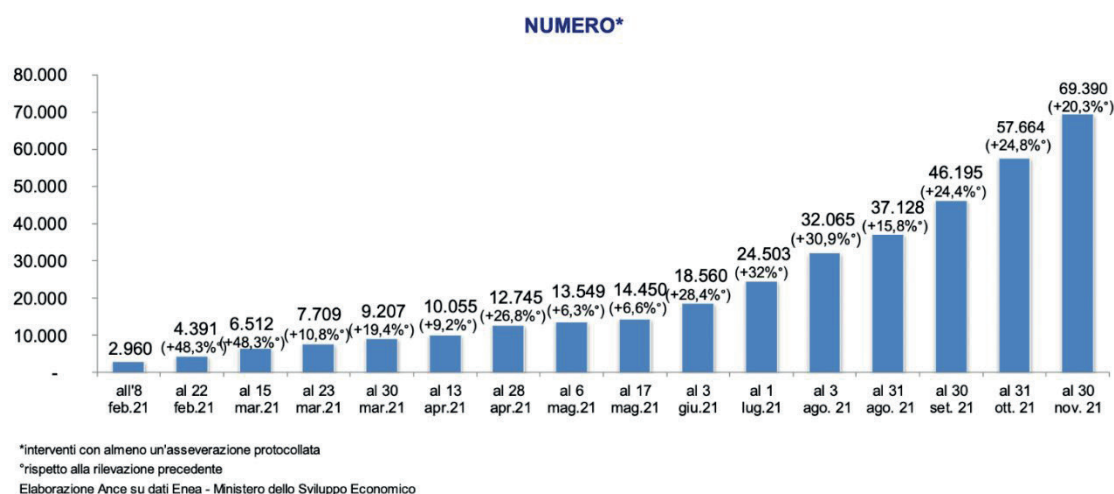
ENEA - Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile.

128. Il Ministero dello Sviluppo Economico nel gennaio 2020 ha pubblicato il testo, inviato alla Commissione europea in attuazione del Regolamento (UE) 2018/1999, del Piano Nazionale Integrato per l'Energia e il Clima (PNIEC), predisposto con il Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare e il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, che recepisce le novità contenute nel Decreto Legge sul Clima nonché quelle sugli investimenti per il Green New Deal previste nella Legge di Bilancio 2020.

Con il PNIEC vengono stabiliti gli obiettivi nazionali al 2030 sull'efficienza energetica, sulle fonti rinnovabili e sulla riduzione delle emissioni di CO₂, nonché gli obiettivi in tema di sicurezza energetica, interconnessioni, mercato unico dell'energia e competitività, sviluppo e mobilità sostenibile, delineando per ciascuno di essi le misure che saranno attuate per assicurarne il raggiungimento.

L'obiettivo del PNIEC è quello di contribuire alla realizzazione di un importante cambiamento nella politica energetica e ambientale dell'Unione europea, attraverso l'individuazione di misure condivise che siano in grado di accompagnare anche la transizione in atto nel mondo produttivo verso il Green New Deal.

Il monitoraggio Enea-Mise al 30 novembre 2021 **rileva un numero complessivo di 69.390 interventi** legati al Superbonus per circa 12 miliardi di euro.



Secondo i dati presentati dall'Enea nel suo Rapporto sul Superbonus 110%, al 31 gennaio 2022, erano in corso 107.588 interventi edilizi incentivati, per circa 18.3 miliardi di investimenti che porteranno a detrazioni per oltre 20 miliardi¹²⁹.

I dati appena esposti dimostrano una notevole diffusione - anche capillare - sul territorio delle agevolazioni edilizie, ciononostante i numerosi "ritocchi" delle disposizioni che regolamentano dette agevolazioni, succedutisi nel tempo per rispondere ad iniziali lacune normative e, soprattutto, orientare i comportamenti dei contribuenti e reprimere potenziali frodi.

Tralasciando l'annoso tema - prettamente economico - della misura (ed il quesito, difficile da risolvere, se la stessa abbia avuto ed abbia in futuro funzione di vera e propria leva del sistema economico), certamente interessante essa appare sotto il profilo più tecnico dell'ottenimento del risparmio energetico e della suo apprezzamento, in termini di minori costi energetici. Se solo si considera che, dopo l'annunciata fine del lungo periodo pandemico l'Europa si ritrova ad oggi coinvolta in prima linea nella più grande crisi energetica dal dopoguerra, aggravatasi dalla guerra tra la Russia e l'Ucraina, il tema appare di estrema attualità e importanza.

Ebbene, allargando leggermente il campo di visuale, va rilevato che l'Enea nel suo rapporto misura altresì il risparmio energetico generato dall'implementazione del Superbonus, e dovuto appunto all'efficientamento energetico. In particolare, i risparmi energetici maturati, con riferimento alle agevolazioni edilizie a fine 2020 sono stati pari a circa 0,002 Mtep/anno, stimati in crescita nel 2021.

129. Quanto alla tipologia di interventi, sono 16.348 i lavori condominiali avviati (63,7% già ultimati), che rappresentano il 48,1 % del totale degli investimenti, mentre i lavori negli edifici unifamiliari e nelle unità immobiliari funzionalmente indipendenti sono rispettivamente 56.342 (74,5 % già realizzati; il 33,6% del totale investimenti) e 34.895 (75,7% realizzati; il 18,3% degli investimenti). Riguardo invece alla distribuzione territoriale, la regione con più lavori avviati è la Lombardia (16.268 edifici per un totale di oltre 2,9 miliardi di euro di investimenti ammessi a detrazione), seguita dal Veneto (13.933 interventi e 1,8 miliardi di euro d'investimenti) e dal Lazio (9.402 interventi già avviati e 1,6 miliardi di euro di investimenti), ma vi è altresì una significativa reattività di alcune regioni del Sud (in particolare, Puglia e Sicilia), mentre in fanalino di coda risultato val d'Aosta, Liguria, Molise e Basilicata.

Più in generale, nel 2021 il rapporto del GSE sul risparmio energetico espresso nei certificati bianchi (di cui poi si dirà) evidenzia l'emissione di 1,1 milioni TEE (in decremento rispetto al 2020 – causa pandemia da Covid 19 - in cui se ne sono prodotti 1,7 milioni); tuttavia nonostante il rilascio dei certificati bianchi riguardi a tutt'oggi in prevalenza il settore industriale, il dato è interessante è l'incremento significativo dei TEE nel settore civile, dovuti proprio agli interventi sugli involucri edilizi e finalizzati a ridurre il fabbisogno energetico per la climatizzazione.

Esiste quindi, *a latere* degli obiettivi di riqualificazione energetica dettati su scala nazionale ed europea, anche la possibilità di una reale misurazione del risparmio energetico ed una sua conseguente possibilità di valorizzazione economica; ma sul punto si tornerà oltre, quando si analizzerà in dettaglio il tema dei certificati bianchi.

Nel seguito si esaminerà il quadro politico economico europeo, al fine di comprendere come e soprattutto quanto le misure legislative nazionali siano coordinate e comunque, conformi alle finalità europee che si declinano nel *new Green Deal* e nella sua linea di attuazione; a tal fine, si rammenta che l'Unione Europea per favorire la transizione energetica obbliga i Paesi membri ad investire non meno del 37% delle risorse del *Recovery Fund* in progetti ed iniziative sociali *green*.

4.2. Il quadro politico economico europeo del Fit for 55 e la revisione alla Direttiva Ue sul rendimento energetico nell'edilizia

Si cercherà infine di tracciare, seppur per mera ipotesi, delle linee di possibile intervento legislativo volte comunque a finanziare le agevolazioni edilizie per l'efficientamento energetico, alternative a quella - che oggi è l'unica leva - del credito di imposta. Il quadro politico economico europeo del Fit for 55 e la revisione alla Direttiva Ue sul rendimento energetico nell'edilizia

L'Europa si pone ormai da anni come continente leader dell'innovazione tecnologica a servizio dell'ambiente. Nel prefissarsi l'obiettivo (ambizioso) di totale decarbonizzazione del pianeta, la Commissione europea ha varato il **pacchetto di proposte Fit for 55** “*per rendere le politiche dell'UE in materia di clima, energia, uso del suolo, trasporti e fiscalità idonee a ridurre le emissioni nette di gas a effetto serra di almeno il 55 % entro il 2030 rispetto ai livelli del 1990*”. Nell'ambito della lotta al cambiamento climatico, una delle sfide più importanti a livello europeo riguarda il patrimonio edilizio esistente e la necessità di una riqualificazione ampia e diffusa che consenta di ridurre al massimo i consumi degli edifici, ad oggi in gran parte obsoleti e poco efficienti dal punto di vista energetico. Secondo i più attendibili rapporti pubblicati negli ultimi anni, **i fabbricati sono tra i soggetti più energivori in tutta Europa** (si direbbe, quasi indistintamente). Uno studio commissionato nel 2019 dalla Commissione Europea ha stimato un tasso di ristrutturazione globale, inteso come la riduzione annuale dei consumi di energia primaria del parco edilizio nei 28 Stati Membri, pari all'1%: un valore troppo basso per far fronte agli obiettivi sempre più ambiziosi nella lotta al cambiamento climatico. A tal proposito, negli ultimi anni l'Europa ha dato grande impulso ad iniziative volte a perseguire gli obiettivi di un'economia competitiva ed efficiente dal punto di vista delle risorse, puntando alla **totale decarbonizzazione del parco edilizio entro il 2050**, sostenuta dalle Strategie di Ristrutturazione a Lungo termine che gli Stati Membri hanno elaborato nel quadro del recepimento della direttiva 2018/844/UE sulle prestazioni energetiche degli edifici (EPBD III).

Per affrontare la duplice sfida della ripresa post-pandemia e del cambiamento climatico, nel 2020 la Commissione Europea ha lanciato nell'ambito dell'*European Green Deal* una nuova strategia per dare un grande impulso alla ristrutturazione del parco edilizio, c.d. "*Renovation Wave for Europe*". Questa strategia punta alla riqualificazione degli edifici e, al tempo stesso, a ridurre i costi energetici e di esercizio. Il tutto si affianca all'obiettivo di monitorare e ridurre le emissioni e favorire l'instaurarsi di un'economia circolare durante l'intero ciclo di vita degli edifici. Il 15 dicembre 2021 la Commissione europea ha proposto la revisione della direttiva Ue sul rendimento energetico nell'edilizia (EPBD) per riuscire a centrare gli obiettivi del pacchetto "*Fit for 55*", che punta alla riduzione in Europa della CO₂ del 55% entro il 2030, rispetto ai dati del 1990.

Il focus del *Green Deal* si appunta, quindi, anche (e soprattutto) sul settore dell'edilizia che è uno dei maggiori consumatori di energia in Europa ed è responsabile di oltre un terzo delle emissioni di gas serra dell'UE. La strategia "*Renovation Wave for Europe*" mira proprio ad intensificare gli sforzi di ristrutturazione in tutta l'UE, affinché il settore dell'edilizia possa apportare il necessario contributo all'obiettivo della neutralità climatica entro il 2050 e si possa realizzare una transizione verde equa e giusta. Secondo il Consiglio UE, incentivare le ristrutturazioni è fondamentale per:

- la decarbonizzazione del settore edilizio
- la ripresa dell'economia
- la lotta contro la precarietà energetica

Nel giugno 2021, i ministri dell'UE hanno approvato gli obiettivi della strategia *Renovation wave*, in cui si sottolineano gli aspetti dell'inclusione sociale, della ripresa economica e della transizione verde, fissando l'obiettivo di raddoppiare (almeno) i tassi di ristrutturazione energetica nell'UE entro il 2030¹³⁰.

In questo contesto, vi è stata una presa d'atto del fatto che gli edifici sono responsabili di oltre un terzo delle emissioni di CO₂ in Europa e gli obiettivi del *Green Deal* non possono essere raggiunti con gli attuali tassi di riqualificazione del parco immobiliare. I numerosi incentivi e sussidi per gli interventi di efficientamento energetico sono strumenti importanti, ma non sembra siano sufficienti per centrare gli obiettivi programmati. Pertanto, sulla base del principio "*worst first*" - la Commissione Europea ha previsto efficientamenti obbligatori a cominciare proprio dagli edifici con le peggiori prestazioni energetiche, quelli in classe G. L'obiettivo primario è quello di sfruttare questo importante potenziale di decarbonizzazione e alla luce dell'attuale aumento dei prezzi dell'energia si punta a contrastare il rischio di povertà energetica per i ceti economicamente più deboli¹³¹.

130. Cfr. il comunicato stampa, 11 giugno 2021; Il Consiglio approva conclusioni su un'ondata di ristrutturazioni nell'UE - Consilium (europa.eu).

131. Kadri Simson, Commissaria per l'Energia, si è così espressa: "Gli edifici sono il settore più energivoro in Europa: consumano il 40 % dell'energia e generano il 36 % delle emissioni di gas a effetto serra. Ciò è dovuto al fatto che la maggior parte degli edifici nell'UE non sono efficienti sotto il profilo energetico e sono ancora alimentati per lo più da combustibili fossili. Dobbiamo agire in fretta perché oltre l'85 % degli edifici attuali sarà ancora in piedi nel 2050, anno in cui l'Europa deve essere climaticamente neutra. Migliorare le case è anche un modo efficace di rispondere all'aumento dei prezzi dell'energia: gli immobili meno efficienti nell'UE consumano dieci volte più energia di quelli nuovi o ben ristrutturati. E sono spesso le persone più vulnerabili a vivere nelle case dalle prestazioni peggiori e ad avere quindi difficoltà a pagare le bollette. Gli interventi di ristrutturazione riducono sia l'impronta energetica degli edifici sia i costi dell'energia per le famiglie, stimolando nel contempo l'attività economica e la creazione di posti di lavoro."

Questi i punti centrali della proposta:

- prevedere l'introduzione di "standard minimi di rendimento energetico" (MEPS) uniformi in tutta Europa e non solo per i nuovi edifici e le ristrutturazioni importanti. In futuro, tutti gli edifici residenziali dovranno raggiungere almeno la classe F entro il 2030 (per gli edifici pubblici e non residenziali, detto obiettivo dovrà essere raggiunto già entro il 2027). Un ulteriore salto alla classe E è poi previsto dopo altri tre anni.
- dal 2030 gli edifici di nuova costruzione dovranno essere a zero emissioni ⁽¹³²⁾. Ciò significa che la domanda di energia primaria negli edifici dovrà essere molto ridotta e coperta esclusivamente da fonti rinnovabili.
- prevedere l'introduzione di standard minimi di prestazione energetica per innescare la necessaria trasformazione del settore, con un "passaporto energetico" di ogni fabbricato.

In sintesi, per l'Europa la ristrutturazione degli edifici ha due impatti economici positivi ampiamente riconosciuti: 1. *ridurre i costi energetici, alleviare la povertà energetica*¹³³ e 2. *aumentare il valore degli edifici più efficienti dal punto di vista energetico*. Altri vantaggi indiretti (non banali) sono identificati in una migliore qualità della vita e periodi medi di affitto più brevi.

Sarà inoltre previsto l'obbligo di disporre di un attestato di prestazione energetica anche per gli edifici sottoposti a ristrutturazioni importanti, per quelli per i quali viene rinnovato il contratto di affitto e per tutti gli edifici pubblici. Ogni edificio residenziale e commerciale dovrà installare infrastrutture di ricarica per i veicoli elettrici e apposite zone di parcheggio per le biciclette.

Al momento, non sono state proposte sanzioni, dirette o indirette, in caso di messa in vendita o di affitto di un immobile a bassa efficienza energetica, ma resta nella facoltà degli Stati membri di introdurre misure che penalizzino chi non si adegua ai nuovi standard. Per valorizzare sul mercato la prestazione energetica di un edificio, sarà invece obbligatorio che gli annunci immobiliari ne riportino la classe e l'indicatore di prestazione energetica.

Entro il 2025, i certificati energetici saranno basati sulla scala armonizzata da A a G, e si arricchiranno di altre informazioni sulle prestazioni energetiche dell'edificio, che andranno a costituire criteri di guida per le decisioni di acquisto. Dal 2027, è altresì previsto uno stop agli incentivi finanziari per l'installazione di caldaie a combustibili fossili negli edifici e gli Stati Membri avranno anche la facoltà di vietarne l'uso.

Le forme di finanziamento e la leva fiscale.

4.3. Le forme di finanziamento e la leva fiscale.

132. L'art. 2 della proposta di modifica introduce la definizione di "EDIFICIO A EMISSIONI ZERO": un edificio con un rendimento energetico molto elevato in linea con il principio dell'efficienza energetica al primo posto e in cui la quantità molto bassa di energia ancora richiesta è interamente coperta da energia da fonti rinnovabili a livello di edificio o distretto o comunità, ove tecnicamente fattibile (in particolare, quelli generati in loco, da una comunità di energia rinnovabile o da energia rinnovabile o calore di scarto da un sistema di teleriscaldamento e tele-raffreddamento).

133. Va osservato che i vantaggi di bollette energetiche più basse sono ancora più rilevanti in un contesto di prezzi elevati dell'energia, come quello attuale. Le persone che vivono in edifici con le peggiori prestazioni e quelle che affrontano la povertà energetica trarrebbero beneficio da edifici ristrutturati e migliori e da costi energetici ridotti, e sarebbero salvaguardati da ulteriori aumenti dei prezzi di mercato e volatilità, senza che lo Stato sia periodicamente costretto ad intervenire sotto forma di sgravi in bolletta e contributi

L'Europa è pienamente cosciente della necessità che così ambiziosi obiettivi siano o meglio, debbano essere "finanziati" dai Paesi membri, visti i ristretti termini temporali prefissati ed anche gli ingentissimi costi stimati per l'efficientamento energetico del parco fabbricati. Si passa dunque ad analizzare quali forme di finanziamento risultino al momento possibili o più facilmente attuabili.

Quanto alle risorse già messe in campo per l'Italia, va anzitutto evidenziato che il Piano nazionale di ripresa e resilienza-PNRR, Componente 3, della Missione 2 (Efficienza energetica e riqualificazione degli edifici) destina complessivamente 13,95 miliardi di euro alla misura del Superbonus. Ovviamente, l'utilizzo dei fondi europei sarà possibile se verranno rispettati, anche dall'Italia, gli obiettivi del Piano Nazionale per l'Energia ed il Clima. La stessa Commissione UE riconosce in ogni caso l'efficacia del piano Superbonus messo a punto dall'Italia, nella misura in cui afferma che "... *Per generare incentivi economici al finanziamento della ristrutturazione degli edifici, gli Stati membri dovrebbero inoltre esplorare soluzioni di finanziamento innovative attraverso sconti in fattura e detrazioni fiscali o finanziamenti legati ai beni immobili nonché altri strumenti di natura fiscale*", meccanismi adottati proprio dal Governo con il Decreto Rilancio.

Sempre in materia efficienza energetica e riqualificazione degli edifici sono previste ulteriori risorse nazionali a carico del c.d. Fondo complementare per un ammontare complessivo di 6,56 miliardi di euro (di cui 4,56 specificamente destinati al Superbonus), nonché ulteriori 0,32 miliardi dal programma REACT dell'UE. Gli interventi di questa Componente, come scritto nel testo del PNRR, si prefiggono di incrementare il livello di efficienza energetica degli edifici, una delle leve più virtuose per la riduzione delle emissioni in un Paese come l'Italia che dispone di un parco edifici con oltre il 60 per cento dello stock superiore a 45 anni, sia negli edifici pubblici (es. scuole, cittadelle giudiziarie), sia negli edifici privati.

Inoltre, nel documento su *Renovation Wave* la Commissione UE suggerisce, ispirandosi all'esperienza positiva del Fondo europeo per gli investimenti strategici (FEIS) e integrando altre fonti di finanziamento dell'UE, che InvestEU funga da programma unico di sostegno agli investimenti a livello dell'UE per fornire assistenza tecnica e finanziamenti. Nell'ambito dei filoni d'intervento "Investimenti sociali e competenze" e "Infrastrutture sostenibili" di InvestEU, saranno messi a punto **prodotti finanziari dedicati alla ristrutturazione di edifici nel settore dell'edilizia residenziale**, con particolare attenzione agli alloggi sociali a prezzi accessibili, agli edifici pubblici, alle scuole e agli ospedali, alle PMI e alle società di servizi energetici (ESCO), al fine di razionalizzare i contratti di rendimento energetico.

Inoltre, è previsto che, nel contesto della recente iniziativa europea per la ristrutturazione degli edifici, la Banca europea per gli investimenti (BEI) intensifichi il sostegno all'aggregazione di progetti di ristrutturazione edilizia in portafogli e la fornitura di un sostegno finanziario su misura, dai tradizionali prestiti a lungo termine alla concessione di garanzie, all'acquisto di *equity* o ad anticipi fatture. Per aumentare il volume e l'impatto dei prestiti per l'efficienza energetica degli edifici, la BEI dovrebbe essere in grado di combinare più facilmente l'assistenza tecnica, l'assistenza allo sviluppo dei progetti, i prestiti e le sovvenzioni in un unico pacchetto. La Commissione collaborerà con gli Stati membri, con la BEI e con i partecipanti al mercato per facilitare l'attuazione delle norme volte a combinare i programmi e gli strumenti dell'UE, i fondi nazio-

nali e i fondi privati per i progetti di ristrutturazione.

In aggiunta, sarà in futuro implementato – e già si assiste a detto fenomeno – lo strumento del “**prestito e del mutuo verde**”. Un sistema potenziato di attestati di prestazione energetica che dimostri miglioramenti in termini di efficienza consentirà alle banche e agli altri istituti finanziari di finanziare crediti e mutui per rendere verdi i loro portafogli e di riunire più edifici come garanzia reale dell'emissione di obbligazioni garantite. La Commissione sta infatti esaminando norme e marchi supplementari per i prodotti finanziari sostenibili, come i mutui ipotecari, i prestiti e le obbligazioni verdi: questo contribuirà a garantire che gli strumenti di credito per l'efficienza energetica e delle risorse abbiano maggiore diffusione e siano più visibili per i consumatori.

È già stata varata una vera e propria finanza del mercato della riqualificazione energetica, che prevede la creazione di specifici strumenti finanziari da negoziare su mercati regolamentati (come dimostra l'esistenza stessa degli ETS -Emission trading stock, scambiati dalle Borse europee, che di fatto incentivano la produzione di prodotti a basso contenuto di carbonio).

In aggiunta, la leva fiscale può essere utilizzata anche come incentivo per gli investimenti privati.

Come per i crediti fiscali nel contesto dell'imposizione diretta (ad esempio le imposte sui redditi e sulle società) e della tassazione ambientale (le *carbon tax*), la tassazione degli immobili che favorisce gli edifici migliori, l'assegnazione di gettito fiscale per le ristrutturazioni, l'ammortamento fiscale che favorisce gli investimenti nella ristrutturazione, le aliquote IVA per i servizi di costruzione e i materiali sostenibili in linea con la direttiva IVA, nonché le imposte e gli oneri regionali e locali possono essere efficaci strumenti da utilizzare per orientare ed incentivare gli operatori ed i contribuenti stessi ai piani di efficientamento energetico.

4.4. Altri incentivi energia: i certificati bianchi

Altro non trascurabile tassello nell'esame delle forme di finanziamento per l'efficienza energetica in Italia è rappresentato dallo strumento dei certificati bianchi.

Il meccanismo dei certificati bianchi, entrato in vigore nel 2005, è il principale mezzo di promozione, e, al contempo, di misura “economica” dell'efficienza energetica in Italia.

I certificati bianchi sono titoli negoziabili che certificano il conseguimento di risparmi negli usi finali di energia, attraverso interventi e progetti di incremento dell'efficienza energetica. Un certificato equivale al risparmio di una Tonnellata Equivalente di Petrolio (TEP).

Chiamati anche Titoli di Efficienza Energetica (TEE), i certificati bianchi sono il principale meccanismo di incentivazione dell'efficienza energetica nel settore industriale, delle infrastrutture a rete, dei servizi e dei trasporti, ma riguardano anche interventi realizzati nel settore civile e misure comportamentali.

Il GSE riconosce un certificato per ogni TEP di risparmio conseguito, grazie alla realizzazione dell'intervento di efficienza energetica. Su indicazione del GSE, i certificati vengono poi emessi dal Gestore dei Mercati Energetici (GME) su appositi conti.

I certificati bianchi possono essere scambiati e valorizzati sulla piattaforma di mercato gestita dal GME o attraverso contrattazioni bilaterali. A tal fine, tutti i soggetti

ammessi al meccanismo sono inseriti nel Registro Elettronico dei Titoli di Efficienza Energetica del GME.

Il valore economico dei titoli è definito nelle sessioni di scambio sul mercato.

Il sistema prevede obblighi di risparmio di energia primaria per i distributori di energia elettrica e gas naturale con più di 50.000 clienti finali (i “Soggetti obbligati”) e attribuisce, per ogni anno, obiettivi da raggiungere¹³⁴.

I soggetti obbligati possono adempiere alla quota d’obbligo di risparmio in due modi:

- realizzando direttamente i progetti di efficienza energetica ammessi al meccanismo, o
- acquistando i titoli dagli altri soggetti ammessi al meccanismo.

Oltre ai distributori di energia, possono partecipare al meccanismo anche altri soggetti volontari, tipicamente le società di servizi energetici (ESCO) o le società che abbiano nominato un esperto in gestione dell’energia (EGE) certificato.

I soggetti volontari, al momento, sono tutti gli operatori che liberamente scelgono di realizzare interventi di riduzione dei consumi negli usi finali di energia, e a cui si riconosce il diritto a ricevere la corrispondente quantità di certificati bianchi.

4.5. Prime riflessioni sull’impatto economico degli incentivi e proposte operative.

È facile intuire da queste prime stime e dall’orientamento delle direttive comunitarie e internazionali, così come dallo sviluppo della normativa nazionale, che la sostenibilità della transizione energetica passa attraverso il corretto utilizzo delle risorse economiche, in relazione all’impatto ambientale che producono.

Esiste dunque in concreto una “doppia utilità” ritraibile dagli incentivi di efficientamento energetico. Una prima, direttamente riferibile al miglioramento dell’ambiente in generale, ed un’altra, quantificabile in termini di risparmio energetico economicamente misurabile.

Ebbene, se si leggono le previsioni del gestore olandese *NN Investment partners* sul futuro dei listini in cui sono scambiati i cosiddetti “*Green Bond*” ci si accorge di quanto i titoli finanziari puntino sulle energie rinnovabili e sulle tecnologie amiche dell’ambiente, e di come i mercati siano ormai irreversibilmente orientati da tempo all’economia sostenibile, a basso impatto ambientale.

Entro il 2023 il mercato delle obbligazioni “eco-sostenibili” dovrebbe superare i due trilioni di euro a livello globale; il *Green Bond Funds Impact Report 2020* del sopracitato gestore dimostra come i fondi obbligazionari verdi, che hanno un Asset under ma-

134. Per ogni anno d’obbligo, dal 2017 al 2020, sono stati fissati gli obiettivi di risparmio che i distributori devono raggiungere attraverso interventi di efficienza energetica:

2017: 7,14 Milioni di TEP

2018: 8,32 Milioni di TEP

2019: 9,71 Milioni di TEP

2020: 11,19 Milioni di TEP

Il decreto ministeriale del 31 maggio 2021 ha modificato il DM 11 gennaio 2017, determinando nuovi obiettivi quantitativi nazionali di risparmio energetico che devono essere perseguiti dalle imprese di distribuzione di energia elettrica e gas per gli anni 2021-24 e, precisamente:

2021: 22 Milioni di TEP

2022: 45 Milioni di TEP

2023: 67 Milioni di TEP

2024: 89 Milioni di TEP

nagement di 3,8 miliardi di euro, “riflettono” un risparmio di 561.211 tonnellate di emissioni di anidride carbonica (CO₂) durante l'anno solare.

Come poter dunque aumentare anche la competitività del mercato italiano, in quest'ottica? Occorre iniziare a concepire un legame tra l'obbligo di efficientamento energetico e la sua diretta ed immediata valorizzazione sotto il profilo economico; in questo modo la spesa pubblica connessa agli incentivi di Superbonus, oltre al ritorno indiretto in termini di incremento di PIL e quindi, di reddito e di consumi per tutti gli operatori della filiera e del settore edilizio, troverà una diretta valorizzazione economica. In proposito può osservarsi come lo sviluppo degli Attestati di Prestazione Energetica pre e post-riqualificazione (APE pre e APE post), indispensabili per verificare il salto delle due classi necessarie per usufruire del Superbonus, permette già di valutare la quantità di tonnellate di anidride carbonica (CO₂) che non vengono immesse nell'ambiente. Peraltro, proprio nel FER 2 (Fonti Energetiche Rinnovabili), - pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 285 del 30 novembre 2021 Titolo I art. 1.3- è riportato chiaramente che gli incentivi entro il 2030 hanno quale obiettivo vincolante la riduzione delle emissioni di gas a effetto serra (CO₂) di almeno il 55% rispetto ai livelli del 1990. Non essendo ancora stati emanati i Decreti Attuativi del citato FER 2, al fine di dare l'opportunità di sviluppare Certificati Bianchi legati all'efficientamento energetico ottenuto attraverso le attività del Superbonus 110%, basterebbero indicazioni puntuali ed efficaci da parte del legislatore per permetterne lo sviluppo. Si è infatti sopra visto che i Certificati Bianchi sono titoli negoziabili che certificano il conseguimento di risparmi energetici espressi in Tonnellate Equivalenti di Petrolio risparmiate (TEP). Le attività di gestione, valutazione e certificazione dei risparmi correlati a progetti di efficienza energetica sono affidati al Gestore Servizi Energetici (GSE), risultando essi di fatto assimilabili ai *green bond* europei. Ebbene, se fosse possibile emettere Certificati Bianchi in relazione ai cantieri del Superbonus lo Stato, principale attore dell'incentivo, avrebbe immediatamente la possibilità di valorizzarli e conseguentemente, monetizzare gli incentivi erogati attraverso la leva fiscale.

Lo stesso sistema potrebbe contribuire a “spostare” gradualmente l'incentivo dallo Stato ai privati (ESCO e soggetti simili), che potrebbero finanziare direttamente i progetti di riqualificazione mediante l'emissione e la successiva immissione nel mercato di Certificati Bianchi.

Una leva finanziaria sempre più autonoma che possa consentire allo Stato di autofinanziare in modo intelligente uno dei più ambiziosi progetti che il nostro Paese abbia mai inteso attuare.

Appendice 1. - Il “doppio binario” e le ipotesi di aggiustamento sulla base della giurisprudenza in materia tributaria: contributi per un dibattito sul tema.

Premessa

Il Gruppo di lavoro del CNEL ha voluto esplorare le problematiche connesse al maggiore coordinamento del procedimento tributario e del procedimento penale recependo la necessità, fortemente avvertita, di un maggiore coordinamento al fine di attenuare i profili di reciproca interferenza che si verificano quando i predetti hanno ad oggetto i medesimi fatti materiali, e di ridurre i molteplici aspetti di contaminazione probatoria tra gli stessi.

Il CNEL non ha ritenuto di formalizzare gli esiti del lavoro istruttorio condotto su tale tema con il contributo di professionisti legali e di giudici della S.C., prendendo atto di quanto convenuto in sede di adunanza plenaria del Gruppo di lavoro, tenuta il 9 luglio 2021, secondo cui le formulate proposte di soluzione alle problematiche connesse al doppio binario richiedono un maggiore approfondimento e che il lavoro relazionale costituisce piuttosto il punto di partenza per una ulteriore discussione e approfondimento, anche attraverso il confronto con ulteriori esperti. Esso ha conclusivamente ritenuto che le proposte formulate rappresentano piuttosto la base di partenza di un dibattito sul tema. Non un dibattito generico sul “doppio binario” bensì una discussione che prenda le mosse anche dalle proposte formulate. E’ dunque proprio in questa di fornire una base per auspicabili approfondimenti, che si riporta di seguito il testo del documento “proposta di riforma del doppio binario”.

Finalità generali e principi di legge delega

Le continue interrelazioni tra i due emisferi procedurali (procedimento tributario e procedimento penale) riflettono la ormai conclamata crisi del c.d. doppio binario, sistema ideato oltre 20 anni fa, in reazione alla pregiudiziale tributaria, ma rivelatosi tanto rigido quanto nella prassi inefficace ed incompleto. È ormai un dato conclamato che i binari ideati come perfettamente “paralleli” dal legislatore finiscono sempre più spesso con l’incrociarsi ed il sovrapporsi.

Ciò è dovuto non solo all’inevitabile terreno comune dei detti procedimenti, dovendo essi partire entrambi dall’accertamento di un fatto (l’evasione fiscale) che l’ordinamento intende chiaramente reprimere in due diverse sedi, rispondendo tale esigenza repressiva a due diverse finalità; ma anche alle inefficienze e lungaggini, riscontrate sia nel procedimento tributario che in quello penale, che portano spesso a risultati difformi, in alcuni casi diametralmente opposti (assoluzione con formula piena in ambito penale e definitiva condanna al pagamento delle imposte, in ambito tributario o viceversa).

È un dato inequivocabile che il fattore “durata” pesa sulla coerenza complessiva dell’ordinamento penale e di quello tributario, nonché sul principio generale di certezza della legge e della pena.

L’obiettivo degli interventi proposti è pertanto riassumibile nella introduzione di specifiche disposizioni che, pur nella conservazione dell’attuale impianto normativo, si prefiggano, nell’ordine:

A. un ravvicinamento ed una omogeneizzazione, soprattutto in termini di regole di acquisizione probatoria, tra le diverse fasi istruttorie dei due procedimenti;

- B. l'istituzione di un principio espresso di proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato;
- C. la riduzione degli effetti di disallineamento tra i due procedimenti e dei connessi profili di incoerenza;
- D. l'istituzione di una "base conoscitiva comune minima" tra procedimenti, soprattutto con riferimento alla determinazione di un elemento fondante della condotta, rilevante per la constatazione della violazione tanto nel diritto tributario, quanto nel diritto penale tributario: la nozione di imposta evasa.

Il ravvicinamento e la omogeneizzazione delle fasi istruttorie dei due procedimenti.

1. Introduzione.

La finalità che si intende perseguire riguardo al ravvicinamento dei due procedimenti è quella di garantire la sostanziale applicazione, nell'ambito delle verifiche fiscali, di un livello minimo di garanzie, assimilabile a quello valevole nell'alveo processuale penale, soprattutto allorquando vi sia una coincidenza tra il soggetto contribuente ed il soggetto indagato.

In altri termini, si propone l'introduzione di una sorta di *acquis* giuridico comune di acquisizione probatoria nei due emisferi procedimentali, che possa essere regolamentato in via aprioristica e di cui sia garantita una applicazione generalizzata.

L'introduzione di una simile disposizione consentirebbe di porre fine ai profili critici rappresentati dall'emergere di questioni di nullità o di inutilizzabilità, in sede penale ovvero in sede tributaria, derivanti dall'applicazione di regole – o dalla mancata applicazione di garanzie – inerenti all'acquisizione di elementi di prova incompatibili con il sistema processuale, in cui tali elementi vanno poi ad essere utilizzati.

Il problema della circolazione probatoria tra procedimenti, dunque, potrebbe essere risolto, o quanto meno largamente semplificato, mediante la determinazione di un terreno comune di regole acquisitive delle prove.

Nel sistema attuale, è un dato di fatto innegabile che la circolazione delle prove da una sede procedimentale all'altra sia fonte di continui dibattiti e discussioni, nonché, in sede processuale, di eccezioni procedurali di vario genere.

Questa problematica situazione viene, di fatto, "scaricata" sugli organi giudicanti, cui viene rimessa la valutazione *ex post* circa la utilizzabilità o di un determinato atto ovvero sul valore probatorio di un certo dato. Il tutto – si aggiunga – con pesanti ricadute sui tempi processuali.

2. Analisi.

Come anticipato, occorre concentrare l'analisi sulla individuazione di una misura in grado di rendere effettiva la applicazione, sin dalla fase della verifica fiscale, delle garanzie – nella acquisizione degli elementi di prova –, che connotano l'acquisizione delle prove nel procedimento penale.

In primo luogo, va subito messo in chiaro come la introduzione di una nuova, specifica disposizione di legge di omogeneizzazione non sia, con ogni probabilità, necessaria. Infatti, già esiste una norma orientata verso la finalità di cui sopra, sulla quale è possibile intervenire con alcune correzioni. Tale norma è quella dell'art. 220 delle di-

sposizioni di attuazione del codice di procedura penale. Inoltre, va considerato come la introduzione di una nuova disposizione potrebbe porre problemi di coordinamento sistematico.

Tale articolo dispone, in particolare, che “quando, nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono **indizi di reato**, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant’altro possa servire per l’applicazione della legge penale sono compiuti con l’osservanza delle disposizioni del codice” (codice di procedura penale).

Ora, è indiscutibile che tale disposizione è finalizzata a creare un congegno di raccordo tra le prerogative che la legge assegna alle autorità amministrative e le attribuzioni di cui sono titolari pubblico ministero e polizia giudiziaria, come è indiscutibile che “la rilevanza del problema e le complesse implicazioni derivanti dall’intreccio tra i procedimenti trascendono di gran lunga il circoscritto ambito di efficacia dell’art. 220 disp. att. c.p.p., giungendo col coinvolgere vasti settori del diritto delle prove penali e finendo per schiudere spinose questioni dogmatiche e applicative” ⁽¹³⁵⁾. Va inoltre osservato che, nella prassi applicativa, tale disposizione non sembra essere riuscita del tutto ad evitare il verificarsi di anomalie e storture applicative.

Il problema centrale continua ad essere rappresentato dalla necessità di individuare con esattezza il momento in cui le garanzie devono essere adottate.

L’unico parametro interpretativo, contenuto all’interno della norma sopracitata, è rappresentato dall’espressione “indizi di reato”, la quale risulta però arcaica e sfuggente, e deve essere perciò migliorata “agganciandola” ad un dato maggiormente oggettivo e meno suscettibile di interpretazione.

Tutto ciò premesso, si propone di intervenire apportando un correttivo al testo di detto articolo.

3. Prospettiva de iure condendo.

Si propone innanzitutto di emendare il vigente testo dell’art. 220 disp. att. c.p.p., “positivizzando” le indicazioni formulate dalla giurisprudenza di legittimità ⁽¹³⁶⁾, nel tentativo di perimetrare e oggettivizzare il più possibile l’attivazione delle garanzie previste dalla norma. La norma che si propone è, in particolare, la seguente: “Quando, nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti **emergono dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato, tali da determinare l’inizio di una indagine penale**, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant’altro possa servire per l’applicazione della legge penale sono compiuti con l’osservanza delle disposizioni del codice”. Si propone, inoltre di integrare, in corrispondenza, la disciplina tributaria inserendo un **comma 2-bis nell’art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente - L. n. 212/2000** che faccia espresso richiamo all’art. 220 disp. att. c.p.p., nel modo seguente: “Nel corso

135. () A. GIARDA – G. SPANGHER, *Codice di procedura penale commentato*, sub art. 220 disp. att. c.p.p., Milano, 2017, pag. 1037.

136. () I parametri ermeneutici vengono dedotti, *ex multis*, da:

Cass. Pen., V, 23.09.2004, n. 43542: “...siano emersi anche semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato...”

Cass. Pen., III, 14.05.2002, n. 23369: “...inerente ad attività di polizia giudiziaria nell’ambito di una indagine preliminare, per il quale è applicabile l’art. 220 disp. att. c.p.p....”;

Cass. Pen., SS.UU., 28.11.2001, n. 45477: “...deve intendersi nel senso che presupposto dell’operatività della norma sia non l’insorgenza di una prova indiretta quale indicata dall’art. 192 c.p.p., bensì la sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto...”

Cass. Pen., III, 24.09.2001; Cass. Pen., II, 5.11.2020, n. 8604, in termini *ut supra*.

delle verifiche fiscali, siano esse condotte dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate, si applica l'art. 220 disp. att. c.p.p."

Attraverso tali due disposizioni si avrebbe, in effetti, un "automatico" sistema di garanzie nelle metodiche di raccolta delle prove nel procedimento tributario, tale per cui il controllo, oggi compiuto "a valle" (in sede giurisdizionale), circa le corrette modalità di acquisizione e di trasmissione delle prove venga spostato "a monte", ovvero nel momento stesso di acquisizione della prova. Dovrà in parallelo essere aggiornato e modificato l'attuale impianto procedimentale delle Amministrazioni coinvolte per poter dare piena e concreta attuazione alle disposizioni su proposte.

Garantire la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato.

1. Introduzione e premesse.

Al fine di garantire, nell'indicata prospettiva *de jure condendo* e nel rispetto del principio del doppio binario, l'individuazione delle regole che devono guidare il Giudice nazionale nell'applicazione del principio del *ne bis in idem*, occorre muoversi dalla giurisprudenza europea in materia (sentenze 15 novembre 2016 A e B c/ Norvegia della Grande Camera della Corte EDU e 20 marzo 2018 Menci, Di Puma e Garlsson Real Estate della CGUE), secondo cui: *a) il principio del ne bis in idem opera sulla base di un apprezzamento proprio della discrezionalità giudiziaria in ordine al nesso che lega b) il procedimento penale e quello solo formalmente amministrativo e il criterio eminente per affermare o negare il legame tra detti procedimenti è quello relativo all'entità della sanzione complessivamente irrogata.*

Di grande rilievo, in tal senso, è il fondamento del **canone di proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio**. Quest'ultimo canone, evidentemente, ha quale termine di confronto la gravità del fatto commesso (sentenza Menci § 55, sentenza Garlsson Real Estate § 56).

Di conseguenza, è compito del giudice nazionale verificare la sussistenza o meno del requisito della proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio applicato al contribuente-imputato. In particolare, il giudice deve valutare la proporzionalità del cumulo sanzionatorio rispetto al disvalore del fatto, da apprezzarsi con riferimento agli aspetti propri di entrambi gli illeciti (quello penale e quello "formalmente" amministrativo) e, in particolare, agli interessi generali sottesi alla disciplina penal-tributaria.

Qualora il secondo Giudice pervenga ad una valutazione di incompatibilità del complessivo trattamento sanzionatorio con la garanzia del *ne bis in idem*, perché sproporzionato rispetto al fatto contestato, questi è tenuto a dare corso all'applicazione diretta del principio garantito dall'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, disapplicando le norme interne che definiscono il trattamento sanzionatorio.

2. Analisi.

Sotto un profilo generale, in presenza di una sanzione irrevocabile idonea, da sola, ad 'assorbire' il complessivo disvalore del fatto, dunque, il giudice è chiamato a disapplicare *in toto* la norma che commina la sanzione non ancora irrevocabile, così escludendone l'applicazione.

Da un punto di vista meramente statistico, la successione procedimentale nel doppio binario vede la sanzione amministrativa giungere di gran lunga prima di quella penale (salvo eccezioni). Questo schema ideale deriva dalle diverse garanzie accordate all'individuo nell'uno e nell'altro rito, dalla maggior «profondità» dell'accertamento penale, dalla maggior frequenza con cui le decisioni penali vengono impugnate.

Due sono le possibili alternative.

Il primo caso è quello che si verifica quando la sanzione divenuta irrevocabile è quella irrogata dall'Amministrazione finanziaria (confermata, *in toto* o parzialmente, ove impugnata, dalle decisioni degli organi giudiziari tributari). Il secondo caso invece è quello in cui la valutazione circa la violazione del *ne bis in idem* riguardi la sanzione amministrativa, essendo già divenuta irrevocabile quella penale.).

Vi è poi da rilevare la pressoché totale inoperatività dell'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000; nell'attuale prassi, l'esecuzione della sanzione amministrativa non viene coordinata e gestita dall'AdE, nel caso in cui le violazioni tributarie siano state oggetto di notizia di reato. Ne deriva che, salvo il caso in cui la disposizione in questione sia "attivata" su eccezioni di parte, la sanzione amministrativa viene eseguita. Con la conseguenza che la disposizione, di per sé ineccepibile, in assenza di un procedimento *ad hoc* è e resterà *inutiliter data*.

La necessità della proporzionalità della risposta sanzionatoria, del resto, è stata anche avallata dalla Corte EDU (caso *Nodet c. Francia*)⁽¹³⁷⁾, dando nuovo vigore alla tutela processuale e sostanziale accordata da tale postulato e, conferendo particolare rilevanza al profilo della garanzia della proporzione complessiva delle pene che deve essere riconosciuta al reo, suggerendo di estendere il meccanismo di compensazione sanzionatoria anche al cumulo tra pene eterogenee.

A ciò si aggiunga, per le persone giuridiche, che in assenza di disposizioni di coordinamento con la disciplina sanzionatoria amministrativo-tributaria, allo stato attuale le sanzioni di matrice penale scaturenti dall'estensione del D.Lgs. n. 231/2001 ai reati tributari, si "aggiungono" a quelle irrogate in sede tributaria ai sensi del D.Lgs. n. 472/1997, a fronte di violazioni di carattere fiscale commesse nell'interesse o a vantaggio dell'ente⁽¹³⁸⁾.

In breve, dal quadro così descritto si delinea a carico dell'ente - qualora venga commessa, nel suo interesse o vantaggio, una violazione fiscale che configuri, altresì, una delle richiamate fattispecie di reato penale-tributario di cui al D.Lgs. n. 74/2000 - una duplice sanzione: da un lato, infatti, l'ente andrà soggetto alla sanzione amministrativa di cui al D.Lgs. n. 472/1997 e, dall'altro, lo stesso fatto sarà sanzionato penalmente ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001⁽¹³⁹⁾.

137. () Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 6 giugno 2019, *Nodet c. Francia*.

138. () Ciò in forza delle previsioni di cui all'art. 7 del D.L. n. 269/2003, il quale - intervenendo indirettamente sulle disposizioni del D.Lgs. n. 472/1997 e, in particolare, sull'art. 11 del medesimo Decreto, che prevede(va) la responsabilità solidale al pagamento della sanzione amministrativa tra la persona giuridica, i.e. il contribuente, e la persona fisica autrice della violazione, in virtù del rapporto di immedesimazione organica - ha previsto che la sanzione amministrativa gravi "esclusivamente" sulla persona giuridica.

139. () Vi è poi, nel quadro in esame, la sanzione (solo) penale a carico del reo persona fisica, per il reato tributario commesso nell'interesse dell'ente (che si qualifica o comunque, viene percepito, come una sorta di *ter in idem*).

3. Prospettiva de iure condendo.

E' auspicabile l'introduzione di una disposizione che, modellata sull'art. 187-*terdecies* TUF ⁽¹⁴⁰⁾, sottoponga ad un vaglio giudiziale la proporzionalità del trattamento punitivo complessivo, rispetto al concreto disvalore del fatto oggetto di giudizio.

In particolare, è auspicabile in materia penal-tributaria un intervento riformatorio che introduca espressamente la possibilità di poter compensare mutualmente anche le pene detentive ed interdittive, sia per la persona giuridica (per le violazioni contemplate dall'art. 25-*quinquiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001), che per la persona fisica.

Ciò, da un lato, per fornire all'organo giudicante un'indicazione precisa circa l'estensione applicativa di tale meccanismo, dall'altro, per rendere il nostro ordinamento conforme agli orientamenti comunitari e mitigare il tenore dell'impianto sanzionatorio in materia penal-tributaria, rendendo in tal modo più agevole per l'agente la previsione delle conseguenze della propria condotta.

Dovrebbero fare eccezione alla predetta regola le disposizioni riguardanti le violazioni in materia di tributi armonizzati (IVA, accise "armonizzate" e tributi doganali), limitatamente alle ipotesi rientranti nel D.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 (in G.U. n. 177 del 15 luglio 2020), di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, atteso che per tali ultime ipotesi si versa in materia di interesse della Procura Europea, facendosi altresì riferimento a condotte nelle quali è insita la fraudolenza e per le quali ben si giustifica il mantenimento del doppio binario sanzionatorio, salva l'applicabilità del c.d. *ne bis in idem* europeo (art. 54 della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen del 1990; art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea). Si propone quindi di inserire un comma 4 nel corpo dell'art. 21, D.Lgs. n. 74/2000 dal seguente tenore:

"Fermo restando quanto previsto dai commi precedenti, quando per lo stesso fatto è stata irrogata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi del D.lgs. n. 471/97 o ai sensi dell'art. 10, D.lgs. n. 473/1997 (tributi doganali e imposte sulla produzione e sui consumi) ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato:

a) l'autorità giudiziaria o l'Amministrazione Finanziaria o Doganale tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già definitivamente irrogate, ivi incluse quelle accessorie;

b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria.

Tale previsione non si applica ove il reato, o l'illecito amministrativo dipendente da reato, per cui si procede, rientri tra le ipotesi previste dal D.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, salvo che per il fatto non sia intervenuta decisione definitiva ex art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea".

140. () 1. Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187-*septies* ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato: a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate; b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria.

Disallineamento tra procedimenti e possibili profili di incoerenza.

1. Introduzione e premesse.

Lungi dal voler reintrodurre la c.d. pregiudiziale tributaria è doveroso porsi il tema dell'ormai tangibile, nella prassi quotidiana, disallineamento tra i due procedimenti che non solo genera questioni di difformità di giudicati e di coerenza interna del sistema, ma soprattutto crea un *vulnus* tangibile al principio di certezza del diritto e di giusta durata del processo. L'obiettivo che ci si pone è sempre quello di garantire razionalità in termini di sviluppo ed economia di entrambe le sedi processuali, meglio coordinandone i reciproci punti di contatto.

Il legislatore processuale del 1989 ha riconosciuto come priorità l'esigenza dell'imputato ad essere giudicato entro tempi brevi, conseguente a tale esigenza c'era già stata l'abrogazione della pregiudiziale tributaria e, successivamente, la formulazione dell'art. 2 c.p.p., secondo cui il processo penale non può essere sospeso per dare corso ad un procedimento civile o amministrativo in cui si decida una questione ad essa pregiudiziale, "*salvo che sia diversamente stabilito*".

Le ipotesi in cui è "*diversamente stabilito*" (vale a dire, le ipotesi in cui il processo penale può e deve essere sospeso, per ragioni di pregiudizialità), di carattere eccezionale, si esauriscono nel disposto degli artt. 3 e 479 c.p.p. È allora necessario chiedersi se la questione di natura tributaria possa rientrare in uno dei casi in cui è ammessa **la sospensione facoltativa del processo penale e la devoluzione della questione al giudice competente.**

Analisi.

Sicuramente non vi osta l'art. 20, D.lgs. n. 74/2000, che esclude l'ipotesi opposta (ossia esclude che il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione), sicché lascia aperta la possibilità della sospensione del procedimento penale nel caso di pendenza del procedimento amministrativo di accertamento o del processo tributario). Esclusa l'applicabilità nel caso di specie dell'art. 3 c.p.p. (che concerne le sole controversie sullo stato di famiglia e di cittadinanza), si tratta di valutare l'applicabilità dell'art. 479 c.p.p. alla pregiudiziale tributaria, fermo restando che l'eventuale ricorso a detto articolo non deve essere letto come un tentativo di reintrodurre l'istituto, ormai abolito. Infatti, la devoluzione della controversia disposta ai sensi dell'art. 479 c.p.p. non è obbligatoria, ma facoltativa; non può essere disposta in qualunque momento processuale, ma solo in dibattimento; non può avere ad oggetto qualunque controversia, ma solo quelle di particolare complessità dalla cui risoluzione dipenda la decisione sull'esistenza del reato; non è incondizionata, ma al contrario è subordinata all'accertamento di una serie di requisiti, quali la pendenza del processo pregiudiziale davanti al giudice competente e l'assenza di limitazioni alla prova del diritto controverso; è disposta in attesa di una pronuncia, risolutiva della questione pregiudiziale, che non avrà autorità di cosa giudicata nel processo penale, ma valore di prova liberamente valutabile dal giudice.

Verificando le condizioni predette, è possibile osservare quanto segue:

1) facoltatività *ex art. 479, c.p.p.* (non c'è dubbio che il giudice penale abbia interesse

alla risoluzione preventiva della questione di particolare complessità; analogamente le altre parti processuali; quindi, è agevole ritenere che si tratterebbe di facoltà che verrebbe esercitata con favore);

2) particolare complessità della controversia (anche qui non vi sono dubbi: a ben vedere la qualificazione di un determinato comportamento quale delitto tributario comporta sovente la risoluzione di controversie che possono essere legittimamente annoverate tra quelle di «particolare complessità». Ciò vale, ad esempio, laddove si consideri che la non veritiera rappresentazione della situazione reddituale e delle basi imponibili nelle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, può dar luogo ad una delle tre tipologie criminose costituenti il fulcro del nuovo impianto normativo in materia di reati tributari, ossia la “dichiarazione fraudolenta” (artt. 2 e 3), la “dichiarazione infedele” (art. 4) e la “omessa dichiarazione” (art. 5). E così, con riferimento al delitto di dichiarazione fraudolenta, diviene dirimente stabilire, di un costo, se esso sia o meno inerente o se invece debba essere qualificato come elemento passivo fittizio e se, dunque l’ipotesi di reato prefigurata sia stata o meno integrata. Parimenti, con riferimento agli artt. 3, 4 e 5 del medesimo decreto legislativo, definire l’esatto ammontare dell’imposta evasa vale a stabilire se l’illecito sia da qualificarsi amministrativo ovvero penalmente rilevante, trattandosi di fattispecie per le quali il legislatore ha voluto introdurre delle soglie di punibilità, al fine di limitare le fattispecie ritenute penalmente rilevanti a quelle che abbiano una grave capacità lesiva del bene tutelato dall’ordinamento. Vale infine anche per ciò che concerne l’art. 11 d.lgs. 74/2000, ove si versi nell’ipotesi di alienazioni simulate, al fine di rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva: anche detto accertamento è questione tecnicamente complessa e sicuramente incidente sull’appuramento della verità processuale penale);

3) pendenza del processo pregiudiziale (ovviamente, altrimenti non vi sarebbe necessità della sospensione);

4) assenza di limitazioni di legge alla prova della posizione soggettiva controversa: questo requisito richiesto dall’art. 479 cit. è, de iure condito, l’unico vero ostacolo, attesa la parallela previsione contenuta nell’art. 7, comma 4, del D.lgs. del 31 dicembre 1992, n.546: “Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”, che sancisce un divieto perentorio in merito all’ammissibilità delle prove testimoniali nel processo tributario; sebbene detta norma abbia passato indenne il vaglio di costituzionalità, avendo la Corte Costituzionale con sentenza n.18 del 2000 affermato che tale divieto non contrasta con la Costituzione e in particolare con gli articoli 3, 24 e 53 Cost..

Si rinvia, sul punto, e per un dovuto coordinamento, alla proposta del sottogruppo D, sulla introduzione della prova testimoniale nel giudizio tributario.

Si accenna solo in detta sede che un’eventuale introduzione nel giudizio della prova testimoniale certamente rafforzerebbe, in questa sede, la finalità sottesa alla sospensione facoltativa del processo penale, nella misura in cui la sede processuale, dove dirimere la questione tributaria particolarmente complessa, risulterebbe dotata di un ulteriore ed importante mezzo istruttorio come la testimonianza. Con ciò si darebbe certamente maggiore spessore alla prova raggiunta in sede di processo tributario.

5) la pronuncia, risolutiva della questione pregiudiziale, non deve avere autorità di cosa giudicata nel processo penale, ma valore di prova liberamente valutabile dal giudice (e qui non vi sono problemi, perché gli elementi probatori provenienti dal

processo tributario potranno trovare ingresso nel processo penale se ed in quanto prodotti da una parte come documenti, ai sensi dell'art. 234 c.p.p., e saranno valutati dal giudice penale, secondo i principi di valutazione della prova previsti dal codice di procedura penale).

3. Prospettiva de iure condendo.

Si propone la modifica dell'art. 479, cod. proc. pen., nel senso di introdurre il riferimento alla questione "tributaria", nei seguenti termini:

"Art. 479 c.p.p. Questioni civili, tributarie o amministrative.

1. Fermo quanto previsto dall'articolo 3, qualora la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile, **tributaria** o amministrativa di particolare complessità, per la quale sia già in corso un procedimento presso il giudice competente, il giudice penale, se la legge non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, può disporre la sospensione del dibattimento, fino a che la questione non sia stata decisa con sentenza passata in giudicato.

2. La sospensione è disposta con ordinanza, contro la quale può essere proposto ricorso per cassazione. Il ricorso non ha effetto sospensivo.

3. Qualora il giudizio civile, **tributario** o amministrativo non si sia concluso nel termine di un anno, il giudice, anche di ufficio, può revocare l'ordinanza di sospensione."

Si propone, altresì, la modifica, in parallelo dell'art. 13, comma 3, D.Lgs. n. 74/2000, introducendo un comma di raccordo con l'art. 479 c.p.p. che dia facoltà al giudice di sospendere il processo anche prima dell'apertura del dibattimento, per consentire l'integrale pagamento del debito tributario, anche a seguito di speciali procedure di adesione, conciliative e di ravvedimento operoso, ed anche a prescindere dal fatto che una rateizzazione sia già in corso.

La modifica offrirebbe al magistrato giudicante una base normativa - ad oggi mancante - onde consentire all'imputato di accedere al rito alternativo dell'applicazione della pena su richiesta delle parti ex artt. 444 e ss. c.p.p., in quelle situazioni in cui la definizione del debito tributario in sede fiscale sia prossima (ed anche a prescindere dalla esistenza di una rateazione già in corso). Ciò avrebbe una importante funzione deflattiva del contenzioso penale, fungerebbe da raccordo con il procedimento tributario (raccordo tra fasi) e garantirebbe altresì la ragionevole durata del processo (evitando dibattimenti inutili).

Con la seguente formulazione:

"Art. 13, comma 3, D.Lgs. n. 74/2000 Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario.

Comma 3. Qualora, **nella fase dell'udienza preliminare ovvero prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione **ovvero in fase di definizione a seguito di speciali procedure di adesione, conciliative e di ravvedimento operoso, anche ai fini dell'applicabilità dell'art. 13-bis**, il Giudice ha la facoltà di disporre la sospensione del procedimento onde consentire il completamento delle procedure in corso e il pagamento del debito. In tal caso, la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di reiterare la sospensione del procedimento, qualora lo ritenga necessario **sulla base delle circostanze del caso concreto**, ferma restando la sospensione della prescrizione."

Istituzione di una “base conoscitiva comune minima” tra procedimenti, partendo dall’univoca determinazione dell’“imposta evasa”.

1. Introduzione e premesse.

Al fine di garantire, sempre nel rispetto del principio del doppio binario, una maggiore uniformità dei due procedimenti ed evitare il più possibile disallineamenti, si ritiene di grande utilità che essi possano “poggiare” su una base conoscitiva unica, un comune punto di partenza ravvisabile nella *nozione di “imposta evasa”*.

Tale definizione, si ritiene, va condivisa fin dall’origine dei due procedimenti, attribuendo maggiore dignità alla quantificazione dell’imposta evasa formulata in sede amministrativa e salvaguardando, in ogni caso, l’emersione di nuovi elementi di fatto, in sede di istruttoria del giudizio penale.

Nella prassi, si avverte invero una sorta di generale pregiudizio tale per cui l’Agenzia delle Entrate avrebbe un approccio meno severo o rigoroso nella quantificazione dell’imposta evasa rispetto alla GdF, quando opera come polizia giudiziaria, e ciò ha l’effetto di determinare un maggiore affidamento del Giudice penale su quest’ultima. In realtà, va considerato che:

- i. la Guardia di Finanza non quantifica in sede di verifica le imposte e le sanzioni, rinviando per la determinazione al successivo esame dell’Agenzia delle Entrate; nel caso del processo penale, la quantificazione è demandata comunque dal PM alla GdF che, tuttavia, sia in sede amministrativa che giudiziale, a volte commette errori di calcolo, poi corretti in sede di emissione dell’avviso di accertamento.
- ii. Occorre salvaguardare e valorizzare il più possibile la facoltà del contribuente di formulare osservazioni al processo verbale di constatazione, sancita all’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, strumento che la stessa Agenzia delle Entrate non sfrutta abbastanza come momento di contraddittorio preventivo all’emissione.
- iii. Si avverte la necessità di restituire maggiore “dignità” all’accertamento originario dell’imposta evasa svolto dall’Agenzia delle Entrate, provvedimento che contiene una chiara motivazione dell’agire amministrativo ed una puntuale quantificazione dell’imposta evasa. Ciò anche in considerazione di un dovere di coerenza interna dell’ordinamento che richiede che la quantificazione dell’imposta evasa sia fatta sulla base delle norme tributarie e dall’organo a ciò istituzionalmente deputato in seno all’ordinamento.

2. Analisi.

Si prende atto del fatto che la definizione di imposta evasa contenuta nella lett. f) dell’art. 1, D.Lgs. n. 74/2000 ha un carattere spiccatamente precettivo, nel senso che il legislatore penale ha voluto operare, attraverso la norma in esame, una ricostruzione di tale nozione autonoma e sostanziale, rispetto al diritto tributario, con gli effetti che ne derivano in relazione alla portata applicativa delle norme incriminatrici che la richiamano. La disposizione, infatti, incentra la nozione di imposta evasa ⁽¹⁴¹⁾ non già

141. () Art. 1, lett. f) per “imposta evasa” si intende la differenza tra l’imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l’intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine.

sulla differenza tra quanto dovuto e quanto versato, bensì sullo scostamento tra l'imposta "*effettivamente dovuta*", secondo una pedissequa applicazione delle disposizioni tributarie, e quella "*indicata nella dichiarazione*"; mentre, in mancanza di dichiarazione, essa coincide con l'intera imposta dovuta.

Tale nozione sottende una interpretazione costituzionalmente orientata al principio del libero convincimento del giudice penale in merito all'accertamento dei fatti di evasione ed è da sempre interpretata come un presidio di indipendenza del giudice penale (C.Cost. sent. n. 88/92, seppur in tema di pregiudiziale tributaria)

Nell'analisi sulla crisi del doppio binario, occorre evidenziare tuttavia i limiti dell'autonoma nozione di "imposta evasa" in sede penale; senza voler in alcun modo esautorare il giudice penale dal suo compito di accertare il fatto penalmente rilevante, garantendogli la massima autonomia nella valutazione e nel giudizio, non può non osservarsi che la determinazione della "giusta imposta" da corrispondere all'erario è in alcuni casi molto complessa e non può prescindere dalla corretta applicazione delle disposizioni tributarie; disposizioni correntemente applicate dall'organo tecnico istituzionalmente preposto al loro rispetto, ovvero l'Agenzia delle Entrate ⁽¹⁴²⁾.

Spesso la lontananza tra la nozione penale di imposta evasa e quella amministrativa porta all'assurdo che, nel procedimento penale, l'imposta evasa sia e resti quella previamente determinata, ad es., nel PVC della Guardia di Finanza mentre, nel procedimento tributario, essa venga invece ad essere quantificata dall'Agenzia delle Entrate, chiamata a valutare l'atto istruttorio e a convalidarne il contenuto nell'avviso di accertamento. Quest'ultimo provvedimento è invero l'unico idoneo a spiegare effetti patrimoniali vincolanti sul contribuente destinatario ⁽¹⁴³⁾.

Anche se, dunque, nella determinazione del *quantum* dell'imposta evasa, il giudice penale resta sovrano (quale unico organo competente a tal fine ⁽¹⁴⁴⁾), come costantemente affermato dalla giurisprudenza ⁽¹⁴⁵⁾, non essendo vincolato agli esiti del procedimento amministrativo di accertamento del tributo (potendo esso essere a sua volta oggetto di strumenti deflattivi quali l'accertamento con adesione), va ribadita la necessità che egli, per potersi discostare dall'avviso di accertamento, debba fornire concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile una diversa quantificazione dell'imposta evasa ⁽¹⁴⁶⁾.

3. Prospettiva de iure condendo.

E' auspicabile l'introduzione di una disposizione che, ribadita l'autonoma valutazio-

142. () Solo l'Agenzia delle Entrate, istituzionalmente, ha il potere dovere di calcolare l'imposta dovuta, al netto degli acconti, delle detrazioni, crediti di imposta, oltre che nei casi di ricostruzione e ricalcolo dell'imposta dovuta, in presenza di utilizzo di perdite pregresse legittimamente spettanti.

143. () Spesso nel fascicolo del giudizio penale si trova esclusivamente il processo verbale di constatazione che non ha la stessa "forza" ed efficacia dell'avviso di accertamento e che può non contenere una puntuale quantificazione dell'imposta evasa e delle relative sanzioni amministrative.

144. () In dottrina, si sottolinea come la nozione di imposta evasa in ambito penalistico sia inscindibilmente collegata con la realizzazione del reato. Pertanto, l'accertamento del superamento della soglia spetta al giudice penale, il quale deve determinarne il *quantum* secondo le regole e gli strumenti propri del diritto penale. Così M.C. PARLATO, *Le definizioni legislative nel sistema penale tributario*, Cacucci, Bari, 2012, p. 106.

145. () Così Cass. pen., n. 7739 del 22.11.2011; richiamando Cass. pen., n. 21213 del 26.2.2008; in senso analogo, Cass. pen., n. 37335 del 15.9.2014; Cass. pen., n. 28937 del 27.3.2013; Cass. pen., n. 10811 del 6.2.2014; Cass. pen., n. 37094 del 29.5.2015.

146. () In tal senso, ex pluribus, Cass. pen., n. 5640 del 14.02.2012.

ne del giudice penale sulla determinazione dell'imposta evasa, dia piena dignità al provvedimento amministrativo che reca la determinazione della maggiore imposta dovuta, quantomeno con riferimento ai criteri di quantificazione, così come ai criteri di determinazione e alle ragioni giuridiche sottese alla pretesa.

Si pensa all'introduzione di una sorta di "regola di giudizio", della stessa tipologia di quelle contenute nell'art. 192 o 530 del c.p.p., da collocare nel D.Lgs. n. 74/2000, mediante un capoverso da inserire nel testo dell'art. 1, lett. f), o, forse ancora più incisivamente, ad una autonoma disposizione da collocare nel titolo IV del medesimo decreto, *"Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti"*, del seguente tenore:

"Fermo restando il principio del libero convincimento del giudice penale, nella determinazione dell'imposta evasa il giudice tiene conto della quantificazione effettuata dall'organo amministrativo, potendosi discostare dalla stessa solo in presenza di ulteriori elementi di fatto emersi nel corso dell'istruttoria".

Scheda di sintesi: principi di legge delega e proposte di riforma

Principi di legge delega	Proposte di riforma
Interventi volti al ravvicinamento e alla omogeneizzazione delle fasi istruttorie dei due procedimenti (penale e tributario)	Si propone di emendare il vigente testo dell'art. 220 disp. att. c.p.p. nel modo seguente: <i>“Quando, nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato, tali da determinare l'inizio di una indagine penale, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice”;</i> Si propone, altresì, la modifica dell'art. 12, L. n. 212/2000, mediante l'inserimento di un comma 2-bis del seguente tenore: <i>“Nel corso delle verifiche fiscali, siano esse condotte dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate, si applica l'art. 220 disp. att. c.p.p.”.</i>
Interventi volti a garantire la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato	Si propone l'introduzione di una disposizione, modellata sull'art. 187-terdecies TUF, che sottoponga al vaglio giudiziale la proporzionalità del trattamento punitivo complessivo rispetto al concreto disvalore del fatto oggetto di giudizio, prevedendo espressamente la possibilità di compensare mutualmente anche le pene detentive ed interdittive (sia per la persona giuridica, che per la persona fisica). Tale esigenza sarebbe soddisfatta dall'inserimento di un comma 4 nel corpo dell'art. 21, D.Lgs. n. 74/2000, del seguente tenore: <i>“Fermo restando quanto previsto dai commi precedenti, quando per lo stesso fatto è stata irrogata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi del D.lgs. n. 471/97 o ai sensi dell'art. 10, D.lgs. n. 473/1997 (tributi doganali e imposte sulla produzione e sui consumi) ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato:</i> <i>a) l'autorità giudiziaria o l'Amministrazione Finanziaria o Doganale tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già definitivamente irrogate, ivi incluse quelle accessorie;</i> <i>b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria”.</i> <i>Tale previsione non si applica ove il reato, o l'illecito amministrativo dipendente da reato, per cui si procede, rientri tra le ipotesi previste dal D.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, salvo che per il fatto non sia intervenuta decisione definitiva ex art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea”.</i>

Principi di legge delega	Proposte di riforma
Interventi volti alla prevenzione di ipotesi di disallineamento tra procedimenti e profili di incoerenza	Si propone la modifica dell'art. 479, cod. proc. pen., nel senso di introdurre il riferimento alla questione "tributaria", nei seguenti termini: "Art. 479 c.p.p. Questioni civili, tributarie o amministrative. 1. Fermo quanto previsto dall'articolo 3, qualora la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile, tributaria o amministrativa di particolare complessità, per la quale sia già in corso un procedimento presso il giudice competente, il giudice penale, se la legge non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, può disporre la sospensione del dibattimento, fino a che la questione non sia stata decisa con sentenza passata in giudicato. 2. La sospensione è disposta con ordinanza, contro la quale può essere proposto ricorso per cassazione. Il ricorso non ha effetto sospensivo. 3. Qualora il giudizio civile, tributario o amministrativo non si sia concluso nel termine di un anno, il giudice, anche di ufficio, può revocare l'ordinanza di sospensione." Si propone, altresì, la modifica dell'art. 13, comma 3, D.Lgs. n. 74/2000, introducendo un comma di raccordo con l'art. 479 c.p.p. che dia facoltà al giudice di sospendere il processo anche prima dell'apertura del dibattimento, con la seguente formulazione: "Art. 13, comma 3, D.Lgs. n. 74/2000 Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario. Comma 3. Qualora, nella fase dell'udienza preliminare ovvero prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione ovvero in fase di definizione a seguito di speciali procedure di adesione, conciliative e di ravvedimento operoso, anche ai fini dell'applicabilità dell'art. 13-bis, il Giudice ha la facoltà di disporre la sospensione del procedimento onde consentire il completamento delle procedure in corso e il pagamento del debito. In tal caso, la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di reiterare la sospensione del procedimento, qualora lo ritenga necessario sulla base delle circostanze del caso concreto, ferma restando la sospensione della prescrizione."

Appendice 2. Documenti varati dalle Consiliature del CNEL precedenti alla attuale

I. Delega legislativa al Governo della Repubblica per razionalizzare e codificare l'attuazione e l'accertamento dei tributi e per la revisione delle sanzioni amministrative e del processo tributario - Assemblea 20 marzo 2013

Iter del documento

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

L'istruttoria del documento è stata curata dalla Commissione per la politica economica, le politiche europee e la competitività del sistema produttivo (I) nel corso delle riunioni del 10 gennaio 2013, 6 febbraio 2013, 6 marzo 2013, 11 marzo 2013. Il disegno di legge è approvato in via definitiva dall'Assemblea del CNEL nella seduta del 20 marzo 2013.

Il relatore è il Cons. Costanzo Jannotti Pecci.

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

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

Articolato

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

Articolo 1

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

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

Articolo 2

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

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

- a. riorganizzazione sistematica delle vigenti discipline dell'attuazione delle singole imposte riguardanti:
 - i. le obbligazioni e gli obblighi non patrimoniali dei privati;
 - ii. la funzione amministrativa conoscitiva;
 - iii. gli interpelli;
 - iv. la funzione amministrativa di controllo e accertamento;
 - v. gli atti dell'amministrazione tributaria;
 - vi. il riesame e l'autotutela;
- b. adeguamento della disciplina dell'attuazione ai principi generali delle tradizioni giuridiche comuni degli Stati Membri dell'Unione europea, a quelli previsti nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, a quelli costituzionali d'imparzialità, buon andamento e proporzionalità e a quelli dello Statuto dei diritti del contribuente;
- c. semplificazione della disciplina dell'attuazione al fine di rendere più certi e omogenei l'applicazione e l'accertamento delle imposte; individuazione, relativamente alla disciplina dell'attuazione complessiva e agli ambiti di cui al punto b, di principi generali, anche in considerazione dei consolidati orientamenti giurisprudenziali, nonché unificazione e coordinamento delle specifiche regole proprie delle singole imposte per quanto consentito dai relativi presupposti;
- d. inserimento, come principi fondamentali, delle disposizioni dello Statuto

dei diritti del contribuente relative alle limitazioni all'impiego del decreto legge, alla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, all'efficacia temporale delle disposizioni e al divieto di retroattività, ai modi dell'abrogazione e ai criteri dell'interpretazione, con l'individuazione di regole procedurali idonee a limitare le possibilità di non osservanza di tali principi da parte del legislatore ordinario; inserimento delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente relative a ciascun settore della disciplina attuati fra i principi generali del settore medesimo;

- e. previsione di una disciplina generale delle obbligazioni che comprenda le disposizioni relative alla capacità, alla solidarietà, alla sostituzione tributaria, alla responsabilità d'imposta e, in generale, alle vicende delle situazioni giuridiche soggettive, con rinvio per quanto non diversamente disposto agli istituti del diritto civile; individuazione a livello generale, senza possibilità di delegificazione: dei soggetti che, con riferimento alla disciplina della funzione amministrativa, sono investiti delle relative attribuzioni nonché delle loro competenze; dei poteri di indagine e delle garanzie a favore dei privati, della loro estensione e delle generali modalità di esercizio, con rinvio per quanto non diversamente stabilito alle disposizioni generali del diritto amministrativo;
- f. previsione, ai fini di una maggiore efficienza dell'attività amministrativa e in attuazione del principio di buona fede e leale collaborazione,
- g1. di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra le imprese e l'amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni e con la determinazione di incentivi alla loro adozione sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni;
- g2. dell'obbligatorietà del contraddittorio in ordine ai dati raccolti all'esito dello svolgimento dell'attività di indagine con conseguente subordinazione della validità e della impugnabilità degli atti di accertamento e liquidazione al regolare svolgimento del contraddittorio;
- g. introduzione di discipline intese a valorizzare il principio di legalità
- h. nell'azione amministrativa e il reciproco rispetto del principio di leale collaborazione fra contribuente e amministrazioni finanziarie con particolare riferimento all'inutilizzabilità dei dati e delle notizie illegittimamente raccolti;
- i. riordino della disciplina degli interpelli con la previsione di un
- l. procedimento tendenzialmente unitario, tenendo conto delle diverse funzioni assolve dall'interpello;
- m. differenziazione, con riguardo ai presupposti applicativi, alle
- n relative preclusioni e alle regole procedurali, degli accertamenti contabili, extracontabili, parziali e di quelli che utilizzano parametri o elaborazioni statistiche;
- o. previsione di regole e limiti procedurali omogenei per la
- p. generalità dei tributi applicabili al disconoscimento (specificatamente mo-

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

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

Articolo 3

(Revisione organica della disciplina delle sanzioni non penali)

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

- a. riferibilità dell'illecito e della sanzione al soggetto tenuto all'adempimento tributario previsto dalla norma violata e, se questi è incapace di intendere e di volere, al soggetto che lo ha rappresentato con conseguente adeguamento dei criteri per la determinazione delle sanzioni;
- b. previsione del cumulo giuridico per i casi di concorso formale di
- c. violazioni anche di disposizione diverse e per casi di concorso materiale di violazione della medesima disposizione;
- d. introduzione di ulteriori circostanze esimenti, attenuanti e aggravanti;
- e. previsione di un procedimento per l'irrogazione delle sanzioni
- f. amministrative tale da assicurare il contraddittorio;
- g. riduzione dell'entità della sanzione in caso di accettazione del provvedimento e di pagamento nel termine previsto per la proposizione del ricorso oltreché nei casi di adesione in sede amministrativa e di conciliazione;
- h. previsione del divieto di maturazione di interessi sulla somma dovuta a titolo di sanzioni.

Articolo 4

(Revisione della disciplina e dell'organizzazione del processo tributario e della giurisdizione tributaria)

Il Governo della Repubblica è delegato ad attuare, con i decreti di cui all'articolo 1, la revisione della disciplina e dell'organizzazione del processo tributario e della giurisdizione tributaria, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:

- a) attribuzione al giudice tributario di tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, conformemente a quanto indicato dalle decisioni della Corte costituzionale in materia;
- b) previsione della facoltà di definizione conciliativa tra le parti di quanto forma oggetto del processo tributario parallelamente all'evolversi del processo stesso in ogni sua fase e grado, stragiudizialmente e anche su invito da parte dei collegi giudicanti;
- c) garantito accesso del contribuente alla tutela giurisdizionale, senza preclusioni limitative in grado di condizionarla;
- d) identificazione degli atti tributari autonomamente impugnabili davanti al giudice tributario entro termini di decadenza specificamente predeterminati;
- e) articolazione del processo tributario in tre gradi di giudizio. I primi due, da espletarsi da tribunali tributari e da corti d'appello tributarie, quali organi della giurisdizione tributaria derivanti dalle commissioni tributarie provinciali e regionali così come riordinate dall'art. 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, aventi rispettivamente sede nei capoluoghi di provincia e di regione. Il terzo, demandato ad apposita Sezione tributaria della Corte di Cassazione, composta da trenta giudici, ripartiti in cinque sottosezioni in ragione della materia, di cui la prima presieduta dal Presidente della Sezione tributaria e le altre da uno dei loro componenti, con l'espressa previsione che il Presidente della Sezione tributaria della Corte di Cassazione può disporre che i ricorsi che presentano questioni di diritto già decise in senso difforme dalle sottosezioni e quelli che presentano una questione di massima di particolare importanza vengano decise da un Collegio unitariamente composto dai presidenti delle cinque sottosezioni o in loro vece da un componente di ciascuna sottosezione designato dal rispettivo presidente;
- f) qualificazione professionale dei giudici tributari in modo da assicurare adeguata preparazione specialistica, esclusa ogni distinzione tra di essi in riferimento alle rispettive provenienze, anche per ricoprire cariche di presidenza o vicepresidenza, con rigorosa disciplina delle incompatibilità anche per la contemporanea appartenenza del giudice tributario ad altro ordine giurisdizionale, in ogni caso vietata;
- g) riordino dei soggetti abilitati alla rappresentanza e alla difesa delle parti nel processo tributario tenuto anche conto della normativa dell'Unione europea e con l'istituzione, comunque, di apposito albo dei difensori tributari presso ciascuna Corte d'appello tributaria e presso la Sezione tributaria della Corte di cassazione;
- h) adeguamento delle norme del processo tributario alla particolare natura dello stesso rispetto a quello civile e amministrativo, prevedendosi in particolare:
 - h1) apposita regolamentazione del trasferimento dell'azione da altri giudici a quello tributario e viceversa, soltanto dopo il passaggio in giudicato della pronuncia declinatoria della giurisdizione;
 - h2) disciplina della competenza tra i vari giudici tributari, esclusa l'applicabilità di ogni tipo di regolamento previsto dal Codice di procedura civile;

- h3) disciplina dell'astensione e della ricsuzione dei giudici tributari adeguata alle peculiarità del processo tributario e alla particolare natura delle parti resistenti in primo grado;
- h4) specificazione dei poteri decisorî, cautelari, cognitori ed istruttori dei giudici tributari, in funzione dello speciale oggetto del processo ad essi affidato;
- h5) aggiornamento della disciplina delle parti del processo tributario per adeguarla alle nuove disposizioni sostanziali in materia;
- h6) istituzione di apposito regime disciplinare per i processi tributari con pluralità di parti, avuto specifico riguardo agli istituti dei ricorsi collettivi e cumulativi, del litisconsorzio necessario e facoltativo, degli interventi, volontari e coatti, e della riunione delle cause;
- h7) disciplina formale degli atti del processo tributario, con particolare riguardo agli atti di parte e ai provvedimenti dei giudici, alla loro comunicazione e notificazione, anche a mezzo telefax o in via telematica;
- h8) regolamentazione del procedimento di primo e di secondo grado con la rigorosa specificazione dei requisiti degli atti introduttivi e delle conseguenze della loro mancanza in termini d'inammissibilità, delle formalità e dei tempi per la costituzione in giudizio, iscrizione a ruolo, produzione di documenti, anche in grado d'appello, proposizione di motivi aggiunti, soltanto in primo grado, discussione della causa sempre in pubblica udienza, eliminazione dei riti preliminari e dei relativi reclami, abolizione di trattamenti riservati a particolari categorie di controversie, privilegiando l'uniformità del rito come strumento di semplificazione e di celerità;
- h9) limitazione della sospensione necessaria del processo tributario ai soli casi di presentazione di querela di falso, in via principale o incidentale, e di controversie sullo stato e la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio;
- h10) uniformizzazione e generalizzazione della tutela cautelare in ogni stato e grado del processo tributario, ai fini della realizzazione del giusto processo e di una tutela giurisdizionale concreta ed effettiva, conformemente ai precetticostituzionali;
- h11) estensione della conciliazione giudiziale anche in grado di appello e in pendenza del giudizio di revocazione, salva la possibilità della conciliazione stragiudiziale anche in pendenza del giudizio davanti alla Sezione tributaria della Corte di cassazione;
- h12) semplificazione del giudizio d'appello, con la possibilità per tutte le parti di produrre nuovi documenti, e con l'abolizione della sanzione dell'inammissibilità per il caso di mancato deposito di copia dell'appello alla segreteria del giudice che ha emesso la sentenza appellata, da sostituire con altro strumento per evitare l'incauto rilascio di formule esecutive;
- h13) disciplina del procedimento davanti alla Sezione tributaria della Corte di Cassazione, mantenendo solo alcune delle disposizioni di rito attualmente previste dal codice di procedura civile e adeguando quelle conservate, in modo da garantire una ragionevolmente contenuta diversità del terzo grado del processo tributario rispetto a quello interamente disciplinato dal codice di rito civile, privilegiando in ogni caso il ruolo nomofilattico della Sezione tributaria

della Corte di Cassazione quale organo apicale della giurisdizione tributaria; h14) disciplina dell'immediata esecutorietà della decisione dei giudici tributari valevole per tutte le parti in causa;

- i) riordino dell'assetto organizzativo dei tribunali e delle corti d'appello tributarie e dei loro componenti, secondo criteri di efficienza e di professionalità;
- m) riconoscimento ai giudici tributari di ogni grado della qualità di magistrati, dotati di apposito organo di autogoverno, con riconosciuta garanzia di autonomia, anche finanziaria, attraverso l'utilizzo dei contributi unificati previsti dalla legge da impiegare soltanto per il distacco del personale delle segreterie dagli enti di provenienza e per le retribuzioni dei giudici in misura adeguata alla qualità delle funzioni espletate.

Articolo 5.

(Procedura).

1. Gli schemi dei decreti legislativi di cui all'articolo 1 sono trasmessi alle Camere ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia, che sono resi entro trenta giorni dalla data di trasmissione. Il termine è prorogato di dieci giorni, su espressa richiesta delle Commissioni stesse al Presidente della rispettiva Camera, qualora ciò si renda necessario per la complessità della materia o per il numero dei decreti legislativi. Qualora sia stata chiesta la proroga e limitatamente alle materie per cui essa sia concessa, i termini per l'esercizio della delega sono prorogati di dieci giorni. Trascorso il termine previsto per l'emissione del parere o quello eventualmente prorogato, il decreto può essere comunque emanato.
2. Il Governo è autorizzato a adottare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni correttive e integrative dei decreti legislativi di cui alla presente legge, entro diciotto mesi dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi medesimi, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e con le modalità di cui al presente articolo.
3. Nei decreti legislativi di cui all'articolo 1, il Governo provvede all'introduzione delle nuove norme mediante la modifica o l'integrazione dei testi unici e delle disposizioni organiche che regolano le relative materie, provvedendo ad abrogare espressamente le norme incompatibili.
4. Il Governo è delegato ad adottare, entro il termine di cui all'articolo 1, uno o più decreti legislativi recanti le norme eventualmente occorrenti per il coordinamento formale e sostanziale dei decreti legislativi emanati ai sensi della presente legge con le altre leggi dello Stato e per l'abrogazione delle norme incompatibili.

Articolo 6.

(Oneri finanziari).

1. Dai decreti legislativi di cui all'articolo 1 non devono derivare nuovi o maggiori oneri o diminuzioni di entrate a carico della finanza pubblica.

Relazione Illustrativa

La razionalizzazione, revisione e unificazione della disciplina dell'accertamento, delle sanzioni e del processo a quarant'anni dalla riforma tributaria

Inadeguatezza attuale del modello adottato dalla riforma tributaria del 1971

Dopo quarant'anni di attuazione, la riforma tributaria dimostra l'inadeguatezza del modello che aveva introdotto per il diritto formale: cioè per gli obblighi e i diritti dei contribuenti da un lato e i poteri dell'amministrazione finanziaria (anzi, considerati i diversi livelli di governo e la diversità di funzioni: delle amministrazioni finanziarie) dall'altro, in entrambi i casi con il naturale corollario di "privilegi" e "garanzie". Entrambi i profili normativi, quelli del contribuente e quello dell'amministrazione, che nella scelta di quegli anni erano stati decisi in funzione del diritto dell'imposizione. Così è stata la stessa varietà delle fattispecie impositive che, con diversa ispirazione, erano state introdotte con la legge delega di riforma del 1971 a sollecitare e giustificare norme e regole di attuazione da un lato e di accertamento dall'altro che non fossero unitarie, ma distinte e differenziate a seconda dei tributi di riferimento. Così è accaduto e accade tuttora, per i versamenti, le compensazioni, gli obblighi di dichiarazione, il diritto al rimborso, la disciplina dei termini, per il contribuente e i poteri istruttori, l'accertamento, la riscossione coattiva per l'amministrazione finanziaria.

In questi quarant'anni la gestione di una fiscalità di massa, quale quella che riferita al sistema tributario riformato nel 1971, ha da una parte aumentato l'importanza del ruolo del contribuente nell'attuazione dei tributi e dall'altra ha reso sempre più complessi e difficili i controlli dell'amministrazione finanziaria e non sempre adeguate le procedure di accertamento alla numerosità dei contribuenti ed alla crescente complessità delle fattispecie e della basi imponibili.

Le reazioni normative a tale trasformazione per il diritto tributario formale sono state varie numerose ed anche incidenti per i contribuenti e per l'amministrazione. Comunque, non potevano che seguire il modello della riforma. Hanno continuato a riferirsi coerentemente in maniera distinta e differenziata ai singoli tributi. Anche i progressi di avvicinamento evidenti per imposte sui redditi ed iva si sono rivelati del tutto funzionali all'attuazione della dichiarazione unica, ma non hanno segnato un significativo abbandono della pluralità di modelli del diritto tributario formale.

E' difficile ora invece continuare a confermare la fiducia in quella scelta riformatrice per il diritto tributario che quarant'anni fa era apparsa chiara e condivisa.

In nome di quella scelta riformatrice infatti il diritto tributario formale: è rimasto consapevolmente estraneo a quel processo di generalizzazione delle norme e dei principi che ha riguardato in più momenti il procedimento amministrativo;

non ha saputo integrare normativamente i principi e le norme introdotte dallo statuto del contribuente con la varietà delle discipline accertative riguardanti i diversi tributi. E' toccato così alla giurisprudenza della Cassazione impegnarsi nel duplice ed intenso sforzo di attribuire efficacia precettiva alle disposizioni statutarie e di definirne ambito di applicazione;

non ha saputo coordinarsi con la riforma dell'amministrazione finanziaria una volta abbandonate, in nome dell'ufficio unico, le differenti competenze degli uffici finanziari nell'applicazione e nell'accertamento dei vari tributi;

è rimasto sostanzialmente indifferente all'ordinamento comunitario quando richiedeva il rispetto delle norme e di principi anche nelle procedure di controllo e di accertamento e nelle prove legali;

ha subito continue ricorrenti modifiche settoriali in funzione delle esigenze funzionali dei singoli tributi

In sostanza il modello del diritto formale, che ai tempi della riforma era apparso chiaro e funzionale al primato del diritto sostanziale con discipline distinte e differenziate a seconda delle fattispecie, si presenta dopo quarant'anni come complesso variegato e disomogeneo di disposizioni sparse in molteplici testi normativi. Privo di criteri coerenti e razionali il frutto di soluzioni contingenti con una fiducia crescente nelle modifiche delle norme di semplificazione e nella moltiplicazione di presunzioni legali e con una semplificazione normativa a tutto favore di delegificazione.

Ancorché si possano talora riscontrare alcune convergenze, questa frammentarietà ostacola fortemente (e a volte irrimediabilmente) l'elaborazione di principi unitari, la individuazione di soluzioni per i casi non espressamente disciplinati, la comprensione delle norme e, più in generale, la certezza del diritto.

Ne risultano pregiudicati tanto gli interessi del contribuente e quanto quelli dell'amministrazione finanziaria.

In primo luogo, perché la carenza di certezza del diritto e di chiarezza delle norme rende più onerosi gli adempimenti e più difficile la tutela delle proprie ragioni (e questo ovviamente vale sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria). In secondo luogo, perché quegli stessi difetti pregiudicano il rapporto fisco-contribuente, fornendo giustificazioni (tanto comode, quanto assolutamente inaccettabili) all'evasione.

A ciò si aggiunga che il permanere procedure di controllo e di accertamento così diversificate rende difficile utilizzare pienamente lo scambio d'informazioni con altre amministrazioni finanziarie europee.

Queste, in nome del principio di equivalenza, potranno pur sempre rifiutare di fornire le informazioni per tutte le imposte erariali giustificando che quelle stesse informazioni non avrebbero potuto essere acquisite con procedure italiane.

Le ragioni della codificazione

Pertanto continuare a lasciare immutato il modello nascente dalla riforma tributaria di quarant'anni fa non può più essere segno di un'immutata fiducia nella coerenza e nell'efficacia di quel modello.

Sembra invece esprimere consapevolmente la difficoltà di trovare un modello sistemico ed unitario alternativo a quello elaborato dalla riforma tributaria del 1971 e fondato sulla varietà e sulla diversità dell'attuazione e dell'accertamento dei distinti tributi.

Le regole generali introdotte con lo Statuto dei Diritti del Contribuente (L. 212/2000) non possono costituire una soluzione al problema, sia perché molte disposizioni riguardano la produzione normativa, sia perché le disposizioni attinenti alla disciplina formale del tributo realizzano l'uniformità solo a livello di principi generalissimi, lasciando aperti i numerosi problemi riscontrabili a livello più propriamente attuativo.

Sistemazione legislativa e unificazione normativa

L'unificazione legislativa sarebbe il primo segno di discontinuità con il modello del

diritto tributario formale settoriale adottato con la riforma del 1971.

La disciplina formale uniforme non può però essere una mera sommatoria delle disposizioni esistenti eventualmente depurate dalle possibili sovrapposizioni. Al tempo stesso essa non può essere rappresentata da un complesso di norme frutto di una speculazione meramente dottrinale. Dovrà invece essere articolata a diversi livelli tutti coerenti con la funzione unificante.

Infatti, prima di essere legislativa l'unità proposta dovrebbe essere normativa. Deve consentire quindi di formalizzare principi generali applicabili pur sempre all'attività dei privati e dell'amministrazione, anche per acquisire i dati della legge del procedimento amministrativo e quelli di origine comunitaria e per affermare un modello generale di giusto procedimento anche nel diritto tributario formale. Poi si procederebbe ad un'unificazione legislativa per affermare quei principi comuni che già possono essere riscontrati nel confronto attuale delle discipline e delle procedure settoriali delle diverse imposte. Rimarrebbe comunque lo spazio per le normative settoriali sempre garantendo la visione unificante. Tali discipline sarebbero giustificate esclusivamente della specificità e della differenze delle fattispecie impositive. Non sarebbero per conseguenza, come avviene ora, un corollario della disarticolazione del diritto tributario formale. Infine la delegificazione per recepire sempre in un quadro unitario le esperienze sempre più frequenti e consolidate di efficacia regolamentare che hanno investito settori importanti dell'attuazione delle imposte sui redditi e dell'iva e degli accertamenti.

Questa scelta presenta l'evidente vantaggio di concentrare tutto la forza innovativa sulla sistematicità dell'intervento. Questa, infatti, condiziona alla visione unitaria anche le discipline settoriali che non ritrovino riscontro in discipline comuni.

La revisione del processo tributario

Nell'ambito di un intervento di generale razionalizzazione delle regole attuative, non può non essere prestata attenzione al processo tributario.

La disciplina vigente – introdotta con il D.Lgs. n. 546 del 1992 – ha dato ottima prova di sé ed ha rappresentato un progresso notevolissimo e molto apprezzato rispetto alla disciplina previgente.

Tuttavia, il modello adottato oltre vent'anni or sono era evidentemente condizionato proprio dal punto di partenza: il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 e, per questo motivo, in alcune delle scelte operate meritano oggi di essere ulteriormente perfezionate e aggiornate.

In realtà, un intervento del tutto compiuto dovrebbe implicare anche la revisione degli organi giurisdizionali.

Tuttavia, in questa sede si è assunta per presupposta (in quanto aliunde da rivedere e riformare) la normativa sulla composizione organizzativa dei giudici tributari e delle relative segreterie, che dipende essenzialmente da una scelta "politica" variamente orientabile verso il mantenimento di un giudice tributario misto (in parte togato e in parte laico) ovvero per l'istituzione di una vera e propria magistratura tributaria interamente professionalizzata e a tempo pieno, tanto se di provenienza togata, quanto di provenienza laica, peraltro sempre reclutabile concorsualmente, con modalità da definirsi.

Sulla scorta di tale presupposizione – che condiziona anche la scelta del nome de-

gli organi giudicanti – si è delineata una disciplina del processo improntata a criteri di generalità (riguardando tutte le liti tributarie, individuate in rigorosa aderenza ai precetti costituzionali, così come interpretati dalla Corte costituzionale), di equilibrata salvaguardia degli enti titolari del potere impositivo ed esattivo e dei destinatari dei relativi atti (così da uniformarsi ai principi costituzionali in materia e in specie a quello del giusto processo consacrato al novellato art. 111 Cost.) e di semplicità regolamentare (integrando e adeguando la disciplina attualmente contenuta nel d. lgs. n. 546/1992, così come attualmente vigente, senza peraltro trascurare, ed anzi preservando tutte le positività che hanno connotato la predetta normativa, il cui notevole progresso rispetto a quella originariamente dettata dal d.p.r. n. 636/1972 è stato da tutti riconosciuto).

Metodologia della sistemazione e dell'unificazione

Il progetto di sistemazione e unificazione deve essere condotto tenendo ben presente l'elevato grado di complessità che esso presenta. Non può quindi che essere il risultato di un'elaborazione sistematica che tenga conto, al tempo stesso, delle specificità di ciascun tributo.

Questo metodo obbliga ad assumere come punto di partenza le singole disposizioni vigenti, a tentare di operare una loro riorganizzazione secondo un criterio razionale ed enucleando eventuali regole generali per ciascun settore, prima, per ciascun gruppo di settori, poi, e così via con riferimento ad ambiti disciplinari di ampiezza mano a mano crescente.

Una delle caratteristiche più importanti della legge delega qui presentata consiste in ciò, che essa si giova della già compiuta elaborazione di una bozza di codice della disciplina formale di attuazione dei tributi e del processo tributario elaborato in oltre 4 anni di lavoro da un gruppo di accademici coordinato dal prof. Victor Uckmar.

I principi e criteri direttivi rappresentano quindi la sintesi di un progetto già realizzato con un sufficiente grado di dettaglio e tengono conto dei risultati cui si è pervenuti e delle principali difficoltà incontrate nonché dei maggiori nodi sciolti.

Questo spiega anche il grado di analiticità dei principi medesimi.

Dopo l'articolo 1 – che contiene la generale enunciazione della delega – i principi e criteri direttivi sono organizzati in tre articoli (artt. 2-4) che vengono richiamati espressamente dall'art. 1.

Ciascuno dei tre articoli contiene i distinti principi e criteri direttivi dedicati, rispettivamente, alla disciplina del procedimento, alle regole in materia di sanzioni e al processo.

L'articolo 2 indica chiaramente che la finalità della creazione di una legge uniforme è la creazione di un quadro unitario e organico di norme che stabilmente agevolino lo spontaneo assolvimento degli obblighi tributari e la collaborazione fra Amministrazione tributaria e contribuenti, nonché riducano i costi di adempimento per le imprese favorendone la produttività e incentivando gli investimenti in Italia secondo i seguenti principi e criteri direttivi.

I due criteri direttivi di vertice sono recati dalle lett. a) e b) del citato articolo 2. Il primo delinea la struttura della disciplina secondo un'articolazione sistematica. Il secondo individua, quale punto di riferimento dei relativi contenuti, i principi dell'Unione Europea.

Sempre sul piano contenutistico, in termini generali, grande importanza viene attribuita all'obiettivo della semplificazione (lett. c) e al recepimento dei consolidati indirizzi giurisprudenziali (lett. d). La funzione di legge generale che la nuova disciplina deve realizzare trova un necessario riflesso nell'inserimento, al suo interno, dei principi fondamentali dello Statuto dei diritti del contribuente (lett. e).

Nell'ambito delle regole relative alla posizione del contribuente si è posto l'obiettivo di perseguire una razionalizzazione degli obblighi formali e delle obbligazioni dei contribuenti stabilendo adeguate garanzie, fra le quali si è inclusa – sul piano specificamente normativo – l'applicazione delle regole generali del diritto amministrativo e del diritto civile, secondo un modello già adottato in modo parziale dallo Statuto dei diritti del contribuente in funzione di attenuazione della "specialità" *pro fisco* del diritto tributario (lett. f).

Le lett. da g) a m) contengono il complesso dei criteri direttivi afferenti la revisione dei poteri di accertamento fra cui si segnalano, in particolare, la centralità attribuita al principio del contraddittorio (lett. g.1), il riordino della disciplina degli interpelli (lett. i); la revisione – sollecitata da tutti i settori produttivi – della disciplina dell'abuso di diritto (lett. m) e, infine, il coordinamento, che tiene conto del particolare sviluppo del diritto tributario, della disciplina dei vizi degli atti con quella elaborata per il diritto amministrativo.

L'articolo 3 contiene i principi e criteri direttivi relativi alla revisione delle sanzioni. Tale intervento è essenzialmente orientato a coordinare l'attuale disciplina – nata con il dichiarato intento di assoggettare a sanzione solo le persone fisiche autrici dell'illecito – con i successivi interventi normativi che, per le sole persone giuridiche (e quindi creando una non razionale differenziazione di regime per le società di persone), ha riferito la sanzione esclusivamente all'ente.

Questa disarticolazione della disciplina rende necessario un suo ripensamento che – considerata la crisi di rigetto cui è andata incontro l'impianto teorico da cui muoveva la riforma del 1997 – non può che andare nel senso di riferire la sanzione al soggetto tenuto all'adempimento tributario previsto dalla norma violata.

A questo principio (art. 3 lett. a) si coordinano tutti gli altri.

I criteri e principi direttivi per la revisione del processo sono contenuti nell'art. 4.

Fra le disposizioni di maggiore rilevanza si segnalano:

- il rafforzamento e l'ampliamento della disciplina della conciliazione giudiziaria, il cui ruolo nel processo tributario è molto importante in funzione della deflazione del contenzioso e la cui limitazione al solo primo grado di giudizio è risultata priva di giustificazione (lett. b);
- il rinnovato accento sull'esigenza di qualificazione professionale dei giudici tributari (lett. f); la previsione (lett. h1) di una apposita regolamentazione del trasferimento dell'azione da altri giudici a quello tributario e viceversa, soltanto dopo il passaggio in giudicato della pronuncia declinatoria della giurisdizione;
- la previsione del necessario aggiornamento della disciplina delle parti del processo tributario per adeguarla alle nuove disposizioni sostanziali in materia (lett. h.5);
- l'istituzione di apposito regime disciplinare per i processi tributari con pluralità di parti in considerazione dei rinnovati orientamenti giurisprudenziali al riguardo (lett. h.6);
- l'attenzione al processo telematico nella revisione della disciplina degli atti di par-

- te e degli uffici giudiziari (lett. h.7);
- sempre in considerazione del mutato e consolidato orientamento della giurisprudenza in materia di tutela cautelare, la previsione dell'introduzione di regole volte a generalizzare la tutela cautelare in ogni stato e grado del processo tributario (lett. h.10);
 - l'eliminazione della disparità di trattamento fra contribuente e l'amministrazione mediante la previsione dell'immediata esecutorietà di tutte delle decisione dei giudici tributari valevole per tutte le parti in causa (h. 14);
 - la previsione del riordino dell'assetto organizzativo dei tribunali e delle corti d'appello tributarie e dei loro componenti, secondo criteri di efficienza e di professionalità nonché del riconoscimento ai giudici tributari di ogni grado della qualità di magistrati, dotati di apposito organo di autogoverno, con riconosciuta garanzia di autonomia, anche finanziaria (lett. i e l).

II Riforma del sistema fiscale - Osservazioni e proposte - 22 novembre 2011

CNEL - CONSIGLIO NAZIONALE DELL'ECONOMIA E DEL LAVORO - Commissione per la politica economica e la competitività del sistema produttivo (I) in sede deliberante

***Iter del documento:** Il presente testo di osservazioni e proposte è predisposto dal CNEL in ottemperanza all'art. 10 della legge n. 936/1986 recante "Norme sul Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro".*

L'istruttoria del documento è stata curata dalla Commissione per la politica economica e la competitività del sistema produttivo (I) nel corso delle riunioni del 16 e del 22 novembre 2011.

Il documento è stato approvato dalla Commissione nella seduta del 22 novembre 2011.

Il documento è stato approvato in via definitiva dalla Commissione riunitasi in sede deliberante il 22 novembre 2011.

Il relatore è il consigliere Beniamino Lapadula.

Il documento è predisposto per l'audizione del Presidente del CNEL del 23 novembre 2011 presso la Commissione Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma del sistema fiscale.

Gli obiettivi fondamentali della riforma fiscale.

Il CNEL ritiene indispensabile avviare con urgenza un processo di riforma fiscale che finalmente affronti, pur con le gradualità imposte dall'attuale situazione di crisi, il livello eccessivo e sperequato del prelievo, la sua iniquità derivante da un tasso di evasione tra i più alti dei paesi Ocse, la contraddittorietà e la farraginosità della normativa che scoraggia gli investimenti e riduce l'attrattiva dell'Italia per le scelte di localizzazione delle imprese multinazionali.

La riforma fiscale deve porsi con chiarezza l'obiettivo di modernizzare il Paese e di rilanciare la crescita.

Il CNEL ritiene a tal fine indispensabile procedere parallelamente su più fronti:

- a. superare il disordine, la contraddittorietà e la farraginosità dell'attuale normativa fiscale;
- b. aumentare il reddito disponibile delle famiglie riducendo innanzitutto il carico fiscale su lavoratori dipendenti e pensionati, carico cresciuto in modo inaccettabile nel corso degli anni, al fine di sostenere i consumi;
- c. ridare competitività al sistema produttivo riducendo il cuneo tra costo del lavoro e retribuzione netta, favorendo la capitalizzazione delle imprese, incentivando la ricerca e l'innovazione,
- d. incentivare la partecipazione delle donne e dei giovani al mercato del lavoro.

Il CNEL ritiene che per conseguire tali ambiziosi, ma ineludibili obiettivi sia necessario integrare i principi contenuti nella delega per reperire nuove indispensabili coperture. Sarebbe, infatti, un esercizio astratto parlare di riforma senza tener conto che dall'attuazione della delega per la riforma fiscale e assistenziale devono derivare effetti positivi ai fini dell'indebitamento netto, non inferiori a 4 miliardi di euro per il 2012, 16 per il 2013 e 20 per il 2014. Va inoltre considerato che i gettiti derivanti dalle rendite finanziarie e dall'IVA previsti dalla delega sono stati già, almeno in parte, anticipati nella manovra estiva. Occorre, infine, tenere conto dell'ulteriore manovra di stabilità resa necessaria dall'inasprirsi della crisi economica e finanziaria.

Codificazione e semplificazione.

Il CNEL - grazie all'apporto gratuito ed in spirito di servizio al Paese di una Commissione composta dai più autorevoli tributaristi italiani - dispone di un imponente lavoro istruttorio in materia di codificazione della normativa fiscale, che si propone di fornire al Parlamento nei termini riassunti nel documento (v. all. n. 1).

Il CNEL ribadisce la necessità inderogabile di restituire semplificazione e certezza al sistema tributario con regole stabili e rispettose dello Statuto del Contribuente. E' necessario stabilire un rapporto fisco-contribuente imperniato sulla collaborazione e sulla facilità degli adempimenti, sul miglioramento dei profili relativi ed accertamento, sanzioni e riscossione delle imposte. In tale quadro, il CNEL ritiene urgente un intervento normativo per delimitare i confini del cosiddetto "abuso del diritto" al fine di evitare di confondere il legittimo risparmio d'imposta con l'evasione fiscale.

Redistribuzione del prelievo.

Il CNEL, come ha ribadito nelle osservazioni e proposte sulla legge di stabilità,

ritiene non più rinviabile una profonda redistribuzione del prelievo “non solo per correggere la crescente concentrazione sui redditi (in particolare da lavoro, pensione e impresa), ma anche in funzione di un recupero della competitività e di un rilancio della domanda interna”.

In tale prospettiva, il CNEL condivide l'intenzione del nuovo Governo di sottoporre a “monitoraggio la ricchezza posseduta” per verificare la coerenza con i redditi denunciati nel corso degli anni e propone di accompagnare tale monitoraggio con l'introduzione di una patrimoniale ordinaria.

Il CNEL ritiene che il nuovo prelievo, il cui gettito dovrebbe essere destinato, in via prioritaria, alla riduzione del carico fiscale sui redditi e del costo del lavoro, deve incidere:

- a. sugli immobili, con esclusione delle prime case non di pregio e con l'immediato adeguamento degli estimi, sostituendo le attuali rendite catastali con i valori di mercato sulla base delle informazioni raccolte nella banca dati dell'OMI (Osservatorio del mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate);
- b. sui grandi patrimoni mobiliari (a partire da una determinata soglia).
- c. La base imponibile di tale patrimoniale strutturale, ad aliquota contenuta, dovrebbe essere ridotta di un ammontare rapportato all'Irpef versata negli anni precedenti. Tale riduzione dovrebbe essere progressivamente più alta, quanto più il rapporto tra patrimonio e reddito risulti coerente.

Lotta all'evasione fiscale.

Il CNEL condivide la proposta avanzata dalla Commissione Giovannini di prevedere la messa a punto di un indicatore ufficiale dell'evasione che si affianchi a quello già esistente sull'economia sommersa, fenomeno collegato, ma non coincidente con quello dell'evasione.

Il CNEL indica le seguenti misure da adottare per dare un nuovo impulso alla lotta contro l'evasione fiscale:

1. rafforzamento del quadro di tracciabilità delle transazioni (con divieto di pagamento in contanti oltre 500 euro e divieto di girata degli assegni). Tale riduzione dell'uso del contante va accompagnata con la diffusione della moneta elettronica e con la drastica riduzione del suo costo d'uso. Questo quadro dovrebbe essere completato con la trasmissione automatica (da parte di banche e operatori finanziari) all'Agenzia delle Entrate dei saldi finanziari di tutti i contribuenti. Queste nuove informazioni, insieme a quelle già in possesso dell'Anagrafe tributaria relative ad altri registri patrimoniali potrebbero dare all'Amministrazione finanziaria la possibilità di selezionare i contribuenti esercitando nei loro confronti un vero e proprio tutoraggio. L'Anagrafe tributaria, infatti, è in possesso di una vasta insieme di informazioni che, una volta raccordate e ricondotte a sintesi unitaria, descrivono in modo completo ed esauriente il comportamento fiscale e la ricchezza di ogni singolo soggetto. Questi dati vanno dall'Anagrafe dei conti correnti, ai registri di veicoli, imbarcazioni e aerei da turismo, ai dati sui contratti di affitto e assicurazioni sulla vita, alle utenze domestiche (luce, gas). Di ogni contribuente si conoscono, inoltre, le partecipazioni a società non quotate e a società di persone e si hanno i dati relativi agli studi di settore. Occorre a questo punto stabilire per legge, specifici criteri per

2. l'elaborazione automatica di tutti questi dati per singolo soggetto e introdurre una nuova procedura di questo tipo;
3. il contribuente presenta la propria intenzione di dichiarazione,
4. l'Agenzia se non la ritiene congrua, segnala all'interessato il complesso di informazioni che ha sul suo conto,
5. il contribuente decide, in sede di dichiarazione definitiva, se tener conto o meno, di quanto rilevato dall'Agenzia.
6. Oltre all'eliminazione delle partite IVA dormienti ed all'esclusione dall'IVA degli agricoltori esonerati dagli oneri contabili, adozione per i piccoli commercianti al dettaglio del sistema spagnolo, facendo applicare al grossista o al produttore anche l'IVA sui beni venduti dal dettagliante (sulla base di un valore aggiunto predeterminato).
7. Riduzione del numero delle S.r.l. anche attraverso controllo preventivo, al fine di evitare la costituzione di S.r.l. per "attività di puro godimento" (immobili, barche, auto di lusso, ecc.).
8. Rafforzamento del contrasto di interesse con l'adozione di un meccanismo di turnazione settoriale che aggredisca per un periodo predeterminato le aree di maggiore evasione attraverso il riconoscimento di detrazioni/crediti d'imposta molto consistenti: si farebbe così emergere il reale giro di affari delle categorie coinvolte per poi sospendere la detrazione applicandola ad altri settori.
9. Previsione di una priorità nelle verifiche analitiche per quei contribuenti che abbiano chiesto prestazioni sociali legate ai livelli di reddito e per le società che presentino bilanci stabilmente in perdita.

Rimodulazione dei regimi di favore fiscali esistenti.

Il CNEL condivide la necessità di una revisione organica dei regimi di esenzione esistenti in un'ottica di semplificazione ed efficienza dell'ordinamento tributario. Per tale ragione il CNEL si propone di contribuire al necessario lavoro di valutazione delle motivazioni e finalità economiche, sociali, costituzionali di ciascuna agevolazione.

Il CNEL ritiene che si debba operare in modo selettivo e che vada evitato il taglio indiscriminato dei regimi esistenti. La revisione del quadro delle *tax expenditures* censite dalla Commissione Ceriani deve, infatti, tenere conto che parti rilevanti delle attuali agevolazioni (si pensi a quelle sul lavoro o sulla famiglia o a quelle sull'Irap), non solo non devono essere ridotte ma, al contrario, devono essere potenziate. In particolare, per quanto concerne le agevolazioni a favore dei redditi da lavoro e delle famiglie, il CNEL rileva che le stesse realizzano elementi costitutivi della struttura dell'imposta personale e rispondono a precisi dettami costituzionali.



CNEL



www.cnel.it

