

9/2023

Consultazioni

Audizione di Assonime sulla Delega al Governo per la riforma fiscale (A.C. 1038 e A.C. 75)

18 maggio 2023

Signor Presidente, Onorevoli membri della Commissione,

desideriamo ringraziare questa Commissione per l'invito rivolto ad Assonime a fornire un contributo sulle proposte di legge recanti "Delega al Governo per la riforma fiscale" (AC. 75 Marattin e AC. 1038 Governo).

In questa sede ci soffermiamo in particolare sul disegno di legge di iniziativa governativa Atto Camera 1038.

Questa delega si occupa di tutto il sistema tributario: non solo della disciplina sostanziale dei tributi, ma anche della fase di attuazione degli stessi (accertamento, riscossione, sistema sanzionatorio, contenzioso) e della codificazione. Questo è un segnale importante dopo anni di riforme a carattere meno sistematico. Più in particolare, come evidenziato dal Viceministro Maurizio Leo, la delega è strutturata in quattro macroaree:

1. una prima parte, contenente i principi generali, nazionali e internazionali, che ne devono ispirare il disegno complessivo;
2. una seconda parte, sulla disciplina sostanziale dei singoli tributi;
3. una terza parte, relativa ai procedimenti attuativi dell'obbligazione tributaria e, infine,
4. una quarta parte, riservata al cronoprogramma attuativo dei testi unici e della codificazione.

In questa occasione poniamo alla Vostra attenzione le questioni di maggior interesse per le nostre Associate, nello spirito, sempre perseguito da Assonime, di contribuire ad un miglioramento della disciplina tributaria in una prospettiva di interesse generale.

In via preliminare, osserviamo che alcuni principi direttivi non sono compiutamente enunciati e questo rende più complesso il lavoro del legislatore delegato, a cui restano così affidate non poche responsabilità sulle scelte da compiere; in quest'ottica si dimostra particolarmente apprezzabile l'espressa previsione della costituzione di appositi tavoli tecnici tra Amministrazione finanziaria e associazioni di categoria delle imprese e dei professionisti. Più in generale, si auspica un'interlocuzione costante tra il legislatore delegato e le associazioni, gli ordini professionali e gli altri enti rappresentativi di interessi collettivi.

Sotto un profilo sostanziale, l'obiettivo centrale della delega è quello di dare maggiore certezza ai contribuenti nello svolgimento del rapporto tributario, promuovendo la collaborazione *ex ante* con l'Amministrazione finanziaria e rendendo in questo modo il nostro sistema maggiormente stabile, prevedibile e competitivo anche per attrarre gli investimenti esteri, sempre nel rispetto dei principi del Codice di condotta dell'Unione. L'obiettivo della certezza è un *fil rouge* che emerge, infatti, in varie parti della delega.

Artt. da 1 a 4

Venendo ad un breve *excursus* degli articoli della delega e, in particolare, partendo dai principi generali contenuti negli articoli da 1 a 4, di centrale rilevanza sono la valorizzazione – come appena detto – della certezza del diritto e del principio del legittimo affidamento del contribuente.

Sul primo tema si prevede la possibile predisposizione di una casistica delle fattispecie di abuso del diritto; a nostro avviso sarebbe tuttavia più opportuno che su questo delicato istituto – che coinvolge la totalità degli atti e dei fatti di rilevanza fiscale – vengano fornite ulteriori e più chiare indicazioni in ordine al procedimento interpretativo da seguire. In una pluralità di casi, la contrapposizione tra Amministrazione finanziaria e contribuente si appunta proprio sull'esatta interpretazione dell'oggetto e delle finalità dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, che ha recentemente disciplinato l'istituto dell'abuso del diritto per renderlo più chiaro rispetto al passato, ma che è ancora terreno di forte incertezza.

Sul secondo tema, la delega prevede la revisione dello Statuto per valorizzare il principio del legittimo affidamento, rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi e ridurre il ricorso all'interpello che sta polverizzando le interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria a discapito di provvedimenti interpretativi di carattere generale quali le circolari. Nella stessa ottica, si colloca la generalizzazione del principio del contraddittorio a pena di nullità e il potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela. Questo intervento sullo Statuto è certamente apprezzabile in linea di principio; tuttavia, sembra non toccare il problema di fondo che è quello di conferire allo Statuto rango costituzionale, così da renderlo meno permeabile ad interventi normativi e interpretazioni che, fino ad oggi, lo hanno fatto oggetto di continue deroghe. Sarebbe opportuno, a nostro avviso, inserire espressamente nel codice tributario che sarà redatto un principio che, cristallizzando l'orientamento espresso dalla Corte costituzionale nell'ordinanza n. 216 del 2004, affermi chiaramente che le disposizioni dello Statuto, proprio in ragione della loro qualificazione in termini di principi generali

dell'ordinamento, rappresentano non già mere norme interposte ma criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria, anche antecedente.

Art. 5

Venendo alla seconda parte della delega, relativa alla disciplina sostanziale dei tributi, l'art. 5 si occupa dell'IRPEF e detta vari criteri direttivi di non poco impatto.

Sotto un profilo generale, l'articolo provvede anzitutto a dare indicazioni sull'equità verticale e sull'equità orizzontale. Sulla prima si adotta una soluzione alquanto peculiare, che è quella di pervenire in prospettiva ad un'aliquota unica, affidando la progressività alla rimodulazione delle deduzioni e delle detrazioni e privilegiando, in quest'ottica, quelle relative al nucleo familiare, alla tutela della casa e della salute, etc. Al riguardo, preme rilevare anzitutto che la mancata indicazione delle aliquote Irpef applicabili nella fase transitoria rende impossibile fare una valutazione d'impatto. Quanto alla realizzazione della progressività attraverso la revisione selettiva delle *tax expenditures*, il tema è complesso, come dimostrano le ataviche difficoltà incontrate fino ad oggi nella ristrutturazione di queste spese. Il compito, pertanto, sarà di non poco impegno per il legislatore delegato.

Sull'equità orizzontale sono stati dettati vari principi, quali l'individuazione di un'unica *no tax area* a prescindere dalle diverse categorie di reddito, la possibilità di consentire la deduzione dei costi di produzione del reddito di lavoro dipendente, la piena deduzione per tutti i contribuenti dei contributi previdenziali obbligatori dal reddito di categoria e, in caso di incapienza, dal reddito complessivo. Preme soffermare l'attenzione su due indicazioni: quella relativa all'applicazione della *flat tax* incrementale, come principio generale e, in particolare, sui redditi di lavoro dipendente, e quella del computo, nel reddito complessivo rilevante ai fini del riconoscimento delle deduzioni, delle detrazioni e di qualsiasi altro beneficio, anche dei redditi sottoposti ad imposte sostitutive o a ritenuta d'imposta.

Quanto alla *flat tax* incrementale che, nelle more dell'introduzione dell'aliquota unica, si traduce in una tassazione sostitutiva ed agevolata dell'incremento di reddito, la sua finalità evidentemente è quella di indurre all'emersione dei redditi; tuttavia, è chiaro che la sua applicazione può portare i contribuenti a tassazioni differenziate pur se a parità di reddito. Con specifico riferimento, poi, ai redditi di lavoro dipendente, la loro ridotta variabilità nel tempo rende poco incisivo il meccanismo di questo regime, anche se il Viceministro Leo, nel corso della Sua partecipazione al Consiglio Direttivo di Assonime dello scorso 16 maggio, ha precisato che questo regime potrebbe trovare applicazione

anche nei confronti di una quota parte delle retribuzioni già esistenti (ad esempio, nei confronti della tredicesima mensilità). In ogni caso, va chiarito il rapporto che la *flat tax* incrementale dovrà avere con l'attuale disciplina agevolativa dei premi di produttività.

In merito all'altro tema – cioè al computo dei redditi sottoposti a tassazione sostitutiva dell'IRPEF ai fini del riconoscimento delle detrazioni, delle deduzioni e degli altri benefici – la relazione non spiega il motivo per cui da tale regime vengono esclusi i redditi finanziari, per i quali peraltro viene prevista la possibilità della compensazione eterogenea tra diverse componenti reddituali attive e passive, attualmente operante solo nel regime del risparmio gestito.

Venendo invece alla determinazione della base imponibile dell'IRPEF, la logica sottostante ai principi espressi nella delega non è quella dell'omogeneizzazione del trattamento dei diversi redditi di categoria per sottoporli ad un'unica imposizione progressiva sul reddito complessivo, ma è piuttosto quella di mantenere le attuali differenze di trattamento ed anzi, in alcuni casi, di incrementarle (come per i canoni delle locazioni di immobili commerciali cui verrebbe esteso il regime della c.d. cedolare secca prevista per gli immobili abitativi). Questa logica nasce probabilmente dalla consapevolezza della difficoltà di riportare ad una tassazione omogenea redditi che da tempo hanno conseguito il beneficio di un'imposizione sostitutiva (anche con aliquota di particolare favore, come quella prevista per i titoli di Stato) e altresì dalla scelta di fondo che ispira il percorso verso l'aliquota unica.

In questo contesto si apprezza, comunque, la riconduzione dei redditi derivanti dall'impiego di capitale (oggi distinti in redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria) in un'unica categoria reddituale, con la possibilità, come già rilevato, di una compensazione eterogenea tra le diverse componenti reddituali e la conseguente previsione di un'imposta sostitutiva sul risultato complessivo netto, nonché la revisione del sistema di tassazione dei rendimenti delle forme pensionistiche complementari; revisione che non mira ad attuare un cambio di modello impositivo passando dal c.d. meccanismo ETT (Esenzione, Tassazione, Tassazione) al regime EET (Esenzione, Esenzione, Tassazione) – cioè, al regime di esenzione oltre che sui contributi anche sui rendimenti maturati, con rinvio della tassazione al momento della percezione della prestazione pensionistica da parte del beneficiario – ma semplicemente ad omogeneizzare il trattamento impositivo dei rendimenti derivanti dagli anzidetti investimenti.

Altro tema di rilievo è la rivisitazione e la sistemazione, nell'ambito dei redditi da lavoro dipendente, della disciplina dei *fringe benefits*, che appare oggi meritevole di un

aggiornamento. Non può trascurarsi, infine, una particolare attenzione alla categoria dei redditi agrari, la cui tassazione su base catastale viene rivista per tener conto dei più evoluti sistemi di coltivazione. Quanto ai redditi di impresa, viene sostanzialmente riproposto un regime opzionale di tassazione per realizzare una tendenziale neutralità con l'IRES, analogo all'IRI.

Art. 6

L'art. 6 è certamente la norma di maggior interesse per le nostre Associate: esso contiene vari criteri direttivi in ordine alla determinazione dell'aliquota impositiva e della base imponibile dei soggetti IRES, in particolare delle società e degli enti commerciali.

La più rilevante novità è senz'altro rappresentata (art. 6, comma 1, lett. a) dalla riduzione dell'aliquota impositiva per i soggetti che attuano investimenti o nuove assunzioni in misura corrispondente, in tutto o in parte, al reddito di periodo assoggettato a tassazione: tali investimenti e assunzioni devono avvenire nel biennio successivo alla produzione del reddito e, comunque, la riduzione di aliquota non si applica al reddito corrispondente agli utili distribuiti in tale biennio o destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa. In sostanza, devono essere rispettate entrambe le condizioni (relative agli investimenti /assunzioni e al mantenimento degli utili), ma sono rimesse al legislatore delegato tanto l'individuazione degli investimenti e delle assunzioni suscettibili di attribuire questo beneficio, tanto la determinazione della quota di reddito a cui questi investimenti e assunzioni devono corrispondere e tanto, infine, la riduzione di aliquota impositiva da accordare.

A quest'ultimo riguardo, si ipotizza una riduzione al 15 per cento – o comunque prossima a tale aliquota – che, come è noto, è l'aliquota minima di tassazione per le società cui si renderà applicabile la recente direttiva UE del 14 dicembre 2022 n. 2523 che recepisce le indicazioni dell'OCSE sul c.d. Pillar 2, volto ad assicurare una tassazione minima del 15 per cento sui redditi d'impresa ovunque prodotti, per contrastare la tendenza all'abbattimento aggressivo della *corporate tax* a cui taluni Paesi ricorrono per attrarre investimenti. Sicuramente, la volontà è quella di non scendere prudentemente al di sotto di tale aliquota e tuttavia si tratta di un accostamento da considerare meramente "tendenziale", poiché l'aliquota cui si riferisce il *Pillar 2* è volta ad individuare l'*effective tax rate* in ragione di basi imponibili determinate con criteri molto rigorosi, mentre quella in esame è un'aliquota nominale.

Al di là dei problemi transitori che questo sistema di aliquota "duale" probabilmente porrà in ordine alle imposte differite attive presenti nei bilanci – imposte differite che, in

quanto espressione di anticipi di tassazione al 24 per cento, dovranno essere ricalcolate al ribasso – la peculiarità del nuovo regime è rappresentata dalla circostanza che il legislatore offre una riduzione di aliquota prima ancora che vengano effettuati gli investimenti e le assunzioni; sicché gli investimenti e le assunzioni non costituiscono il presupposto per accedere al beneficio ma assumono piuttosto le caratteristiche di condizione risolutiva, ove non vengano realizzati nel biennio, del beneficio *medio tempore* accordato.

Evidentemente, l'intento del legislatore è di incentivare in modo più incisivo le imprese ad attuare gli investimenti e le assunzioni richieste per non perdere un beneficio già acquisito. Si tratta di un meccanismo interessante, anche se, una volta entrato a regime, le imprese in ciascun esercizio dovranno prestare attenzione, al contempo, non solo all'applicazione dell'imposta di periodo ma anche all'eventuale recupero delle imposte non applicate in precedenza ove, nel biennio, le condizioni per mantenere l'agevolazione non siano state, in tutto o in parte, rispettate. E ciò naturalmente sarà oggetto anche di una verifica *ex post* da parte dell'Amministrazione finanziaria sull'effettiva realizzazione degli investimenti qualificati, o sui possibili arbitraggi tesi a identificare gli utili distribuibili senza recupero d'imposta, gli utili cioè sottostanti ai redditi sui quali – trascorso il biennio – si è ormai acquisito il beneficio dell'aliquota ridotta. Il rischio è di alimentare nuove categorie di possibili contenziosi. Dovrà, dunque, essere cura del legislatore delegato trovare soluzioni nel percorso applicativo che agevolino il compito alle imprese. Occorrerà anche tener conto del fatto che gli investimenti hanno tempi tecnici di realizzazione riconducibili alla loro tipologia e dimensione e non possono certo seguire precise tempistiche biennali. Così, ad esempio, gli investimenti che risultino attuati in misura superiore a quelli richiesti per l'agevolazione potrebbero, per tale eccedenza, essere presi in considerazione per il biennio successivo, così come quelli effettuati in misura minore a quella richiesta potrebbero comunque far mantenere la riduzione di aliquota in proporzione all'importo investito. Quanto alle nuove assunzioni – che ai fini del mantenimento dell'aliquota ridotta potranno evidentemente essere attuate congiuntamente agli investimenti ma anche in alternativa - abbiamo constatato nei regimi simili che sono stati adottati in passato, quanto sia complesso individuare in modo coerente questo presupposto, calibrando adeguatamente assunzioni e cessazioni di rapporti di lavoro o spostamenti di questi rapporti da una società all'altra del medesimo gruppo. Inoltre, occorre che questo beneficio tenga conto anche delle esigenze reali delle imprese che hanno bisogno di personale qualificato: è questo lo iato più rilevante che si sta riscontrando tra l'offerta di lavoro delle imprese e il mondo giovanile, poco formato per gli impegni

produttivi richiesti. Quindi l'agevolazione in esame dovrebbe in qualche modo indirizzarsi anche a risolvere questo problema.

Comunque, al di là di tali tematiche applicative, la questione più importante è trovare un coordinamento equilibrato tra l'applicazione della nuova aliquota duale e gli altri istituti che caratterizzano la determinazione del reddito d'impresa, quali in particolare il consolidato fiscale, il regime di trasparenza, la disciplina di CFC. Soprattutto, la questione di fondo da chiarire è il rapporto tra questo nuovo regime – come prescrive espressamente l'art. 9 della stessa delega – e gli altri “*incentivi fiscali alle imprese e i meccanismi di determinazione e fruizione degli stessi, tenendo, altresì, conto della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022*” relativa, come accennato, all'attuazione del *Pillar 2*. Tralasciando per un momento le problematiche del *Pillar 2*, il problema che si pone è quello di capire se il nuovo regime agevolativo possa convivere o meno con quelli vigenti o ne costituisca, in tutto o in parte, un superamento. Il tema è delicato e meriterà, da parte del legislatore delegato, attenta riflessione. È molto probabile che alcuni degli attuali incentivi fiscali dovranno considerarsi sostituiti dalla nuova previsione; tuttavia, la delega poco o nulla dice su questo aspetto. Un coordinamento con il disegno di legge delega sugli incentivi alle imprese, spesso elargiti come crediti di imposta, licenziato dal Governo a fine febbraio, andrà necessariamente trovato.

Prendendo, ad esempio, l'ACE – a prescindere, come detto, dai profili di coordinamento con il *Pillar 2* per le imprese che vi sono soggette e fermo rimanendo che il mantenimento di questo regime dipende dalle scelte di opportunità del Governo e dall'esistenza di adeguate coperture che non pregiudichino la finanza pubblica – vi sarebbero i presupposti tecnici per la sua convivenza con il nuovo sistema di aliquota duale. L'ACE, infatti, mira esclusivamente a favorire la patrimonializzazione delle imprese premiando non solo l'accantonamento degli utili ma anche l'effettuazione di apporti da parte dei soci e dando ad entrambe queste componenti un incentivo (costituito da un costo figurativo da computare nell'imponibile) di carattere rotativo che si rinnova di esercizio in esercizio fintanto che tale patrimonializzazione viene mantenuta. Il nuovo sistema di aliquota duale previsto dalla delega, invece, mira precipuamente ad incentivare gli investimenti e le assunzioni. Vero è che si richiede anche l'accantonamento dell'utile sottostante al reddito imponibile e che la relazione mette in evidenza che tale prescrizione è volta ad incentivare la patrimonializzazione dell'impresa ma non si può non considerare che questo accantonamento è imposto solo per il biennio in cui devono essere realizzati gli investimenti e le assunzioni, dopo di che l'utile è liberamente distribuibile e, soprattutto, che il nuovo regime di aliquota

duale prescinde totalmente dagli apporti non assegnando ad essi alcuna particolare agevolazione. Sicché potrebbe concludersi che il prescritto accantonamento dell'utile nel biennio di attuazione degli investimenti e delle assunzioni assuma, più che altro, una funzione complementare a tali impegni.

Sempre sotto un profilo squisitamente tecnico, più complesso è, invece, il coordinamento del nuovo sistema di imposizione duale con l'eventuale sopravvivenza dei regimi del *patent box*, dei crediti d'imposta che incentivano lo svolgimento di talune attività (ricerca e sviluppo, innovazione, etc.) e gli investimenti in alcuni beni (beni strumentali 4.0), tenuto conto dell'elevata probabilità che gli investimenti richiesti per consolidare l'applicazione dell'aliquota agevolata saranno gli stessi oggetto degli attuali regimi agevolativi o quanto meno tendenzialmente coincideranno con essi, in tutto o in parte; regimi – sottolineiamo – essenziali per le imprese nell'ottica di un'efficace competizione con le imprese di altri Stati. In definitiva, sono questi gli aspetti che devono essere chiariti quanto prima per una valutazione complessiva del nuovo regime.

Passando, viceversa, al rapporto di questo sistema di imposizione duale con la direttiva che attua il *Pillar 2*, rileviamo che il tema coinvolge aspetti più generali, riguarda cioè tutto il comparto delle agevolazioni presenti nel nostro ordinamento o che saranno introdotte, da qui in avanti, dal legislatore. Più in particolare, la questione di fondo è come garantire, alle imprese soggette alle regole del *Pillar 2*, la fruizione di queste agevolazioni senza che esse vengano in qualche modo ridotte o azzerate dall'applicazione delle regole di derivazione comunitaria. A questo riguardo, da un lato, vanno possibilmente utilizzate – quanto meno in relazione alle imprese soggette al *Pillar 2* – le agevolazioni che non incidono negativamente sull'individuazione dell'*effective tax rate* di cui si occupa il *Pillar* (quali i contributi diretti e i *qualified refundable tax credit*) piuttosto che quelle che vi incidono (agevolazioni sull'imponibile – fra le quali, lo ricordiamo, rientra anche l'ACE – e i *non-qualified refundable tax credit*); dall'altro, però, va anche tenuto presente che la *top up tax* prevista dal *Pillar 2* e individuata in base all'*effective tax rate* (e cioè in base al rapporto *covered taxes/Globe income*)¹ si applica solo sull'*excess profit*, e cioè sui profitti che eccedono quelli routinari coperti da *substance-based income exclusion* (c.d. "sbie"). I profitti routinari, a loro volta, sono determinati forfettariamente sulla base del 5 per cento del costo del lavoro e del costo dei beni materiali ammortizzabile e per essi il *Pillar 2* attribuisce agli

¹ La *top up tax* è l'imposta integrativa che deve essere assolta ove la società del gruppo e le stabili organizzazioni dislocate in una determinata giurisdizione siano ivi assoggettate ad una tassazione effettiva inferiore al 15 per cento.

Stati la massima libertà di applicazione di ogni tipologia di incentivi, anche volti ad attuarne una completa detassazione; ciò in considerazione del fatto che la presenza di lavoratori e di beni strumentali materiali è sintomo dell'esercizio di attività economiche effettive svolte sul territorio, per le quali gli Stati possono legittimamente preservare e accrescere la capacità di attrazione e di leale competizione anche in campo fiscale a beneficio del sistema economico nazionale e dell'innovazione. Sicché in sede di risistemazione del comparto delle agevolazioni si dovrà tenere conto e utilizzare al meglio anche questa opportunità.

L'art. 6, comma 1, lett. b), c), d), e), f) e g), detta, inoltre, criteri direttivi su svariati altri aspetti attinenti alla determinazione del reddito d'impresa che, pur non toccando profili di particolare livello sistematico, sono di non poca rilevanza per l'operatività dei soggetti IRES e che, in particolare, riguardano:

- 1) l'omogeneizzazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli di bilancio; regimi che le imprese possono adottare in via opzionale per evitare la gestione di un oneroso doppio binario civilistico e fiscale e che attualmente presentano regole ed effetti differenti a seconda delle fattispecie che generano tali disallineamenti;
- 2) l'ampliamento dei limiti di deducibilità degli interessi passivi con particolare riferimento alle società che non fanno parte di gruppi transnazionali né hanno stabili organizzazioni all'estero e che, quindi, non possono porre in essere quei fenomeni di erosione della base imponibile previsti dalla direttiva (UE) n. 2016/1164 (c.d. direttiva ATAD) di cui l'art. 96 del TUIR, così come riformulato, costituisce attuazione;
- 3) il riordino e l'omogeneizzazione dei regimi di compensazione delle perdite fiscali e dei regimi di circolazione delle perdite delle società partecipanti a operazioni straordinarie o al consolidato fiscale;
- 4) la correzione di taluni aspetti irrazionali del regime dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazione (ex artt. 176 e 177 del TUIR);
- 5) l'attenuazione del carico impositivo degli enti nel passaggio alla disciplina fiscale del terzo settore;
- 6) l'adeguamento della qualificazione delle entità estere a quelle adottate nello Stato in cui esse risiedono o sono costituite, distinguendo quelle c.d. trasparenti da quelle c.d. opache.

Si tratta di indicazioni condivisibili sulle quali non riteniamo di soffermarci.

Merita solo evidenziare che per quanto riguarda il regime di circolazione delle perdite – regime volto ad evitare il c.d. “commercio di bare fiscali” – la delega prevede non solo la realizzazione di una maggiore omogeneizzazione delle regole applicabili alle varie fattispecie, ma introduce due principi molto innovativi: quello di evitare “*la penalizzazione delle perdite conseguite a partire dall’ingresso delle imprese nel gruppo societario*” anche al di là di quanto già previsto nel regime del consolidato fiscale e il riconoscimento, in applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia, delle c.d. perdite finali, cioè delle perdite di una società controllata non residente divenute definitive e non utilizzabili neanche in sede di cessione della società a terzi.

Un altro tema di livello sistematico attiene al recepimento, nel nostro ordinamento, delle qualificazioni delle entità estere secondo il regime previsto *in loco*, distinguendo quelle opache da quelle trasparenti. Questo sovverte definitivamente il nostro tradizionale principio di considerare tutte le società partecipate estere come entità opache e ci avvicina all’approccio adottato anche dagli altri Stati *competitors*, consentendo al nostro ordinamento di assoggettare ad imposizione i redditi imputati per trasparenza ai soci residenti ed evitando così fenomeni di doppia non tassazione.

Art. 7

Nell’art. 7 vengono tracciate le linee guida per la revisione dell’imposta sul valore aggiunto, con particolare riferimento alla revisione della definizione dei presupposti dell’imposta al fine di renderli più aderenti alla normativa dell’Unione europea; alla revisione delle norme di esenzione; alla razionalizzazione del numero e della misura delle aliquote; alla revisione della disciplina della detrazione; alla razionalizzazione della disciplina del gruppo IVA al fine di semplificare le misure previste per l’accesso e l’applicazione dell’istituto.

I criteri enunciati sono largamente condivisibili.

In particolare, l’armonizzazione dei presupposti dell’imposta sul valore aggiunto è opportuna poiché consente di evitare salti di imposta o casi di doppia imposizione ed assicura la corretta applicazione della disciplina degli scambi comunitari, i quali potrebbero, invece, essere alterati nel caso di disarmonia delle categorie di riferimento.

Nell’ambito della revisione delle disposizioni che disciplinano le operazioni esenti, l’obiettivo della delega prevede anche di dare maggiore coerenza ed organicità alla disciplina IVA del settore immobiliare. La misura appare rilevante in un’ottica di sistematicità, chiarezza e certezza del diritto (anche in chiave deflattiva di controlli e/o contenziosi fiscali).

Con riferimento alle aliquote IVA, la delega ne prevede la razionalizzazione. Ne dovrebbe scaturire una semplificazione del sistema applicativo dell'imposta, superando le molte incertezze che attualmente si presentano agli operatori nell'individuazione dell'aliquota applicabile e che spesso hanno richiesto l'emanazione di norme di interpretazione autentica. Il richiamo alla nomenclatura combinata o alla classificazione statistica può, a tale fine, essere dirimente per una corretta individuazione dell'aliquota.

Sarebbe auspicabile che fosse colta l'opportunità, data dalla direttiva 2022/452, di prevedere esenzioni con diritto alla detrazione. Ciò permetterebbe di eliminare l'IVA occulta che deriva dall'indetraibilità dell'imposta afferente alle operazioni esenti, rendendo, quindi, l'imposta più neutrale nei settori considerati (ad es. la sanità).

Condivisibili ci sembrano anche le proposte in materia di detrazione IVA, tra cui la limitazione dell'applicazione del criterio del *pro-rata* di detrazione ai soli beni e servizi a uso promiscuo, la revisione della indetraibilità oggettiva dell'IVA nel settore dell'edilizia abitativa nonché la modifica del termine ultimo di esercizio della detrazione. Tali misure sono opportune per salvaguardare il principio cardine di neutralità del sistema IVA e pertanto l'auspicio è per una tempestiva attuazione.

Con particolare riferimento all'istituto del gruppo IVA, la delega intende rivedere i requisiti soggettivi per la costituzione del Gruppo, tra cui a titolo esemplificativo, il criterio dell'"*all in, all out*". Come noto, ad oggi la costituzione del Gruppo IVA deve coinvolgere necessariamente tutti i soggetti tra i quali ricorrono congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo. Ciò da un lato limita fortemente l'applicazione di tale istituto e, dall'altro, pone la questione delicata degli effetti che possono derivare dall'errata individuazione del perimetro del gruppo. La misura correttiva dovrebbe rendere l'istituto del Gruppo IVA maggiormente suscettibile di utilizzazione. Sarebbe auspicabile, inoltre, che fosse prevista espressamente - con norma interpretativa - la possibilità per il Gruppo IVA di partecipare alla procedura della liquidazione IVA di gruppo. Questa soluzione sarebbe di beneficio nei casi in cui la società controllante, identificata ai fini IVA in Italia, non abbia potuto partecipare al Gruppo IVA in quanto non residente in Italia².

² La soluzione proposta consentirebbe il trasferimento dell'eccedenza creditoria e debitoria IVA del Gruppo alla società controllante per il versamento dell'eventuale imposta al netto delle eccedenze detraibili risultanti dalle liquidazioni periodiche. Tale soluzione permetterebbe, da un lato, un maggior utilizzo dell'istituto del Gruppo IVA, un miglioramento del *cash-flow* delle imprese ed un contenimento del numero dei rimborsi a vantaggio della capacità operativa degli uffici.

Art. 8

Un tema di rilievo attiene alla sorte dell'IRAP. La delega ne prevede il progressivo "superamento", con priorità per le società di persone e le associazioni fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, nella prospettiva di istituire una sovrainposta, a carico delle società di capitali e degli enti commerciali, sulla stessa base imponibile dell'IRES ma con espressa esclusione del riporto delle perdite, nonché a carico degli enti non commerciali secondo regole particolari; sovrainposta che assicuri un gettito equivalente a quello dell'IRAP, da ripartire tra le Regioni sulla base dei criteri vigenti per tale tributo regionale. Questa previsione farebbe pensare che le società e gli enti commerciali si facciano carico, attraverso la sovrainposta, tanto dell'IRAP attualmente applicata ad essi, quanto di quella che viene eliminata per le società di persone e le associazioni fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni. Il Viceministro Leo, nel corso della già richiamata Sua partecipazione al Consiglio Direttivo di Assonime, ha chiarito che per le società e gli enti commerciali soggetti ad IRES la sovrainposta andrà a sostituire solo l'IRAP di cui essi già si fanno carico e avrà un'incidenza tendenzialmente equivalente in termini di carico impositivo; mentre l'eliminazione dell'IRAP sugli altri soggetti verrà attuata con autonome risorse da reperire gradualmente. Sarebbe quantomeno opportuno tuttavia che questi chiarimenti venissero tradotti in espresse indicazioni di delega.

Art. 9

Un tema molto sentito dalle imprese è quello delle perdite su crediti. L'art. 9, comma 1, lett. a, nn. 1 e 2) della delega prevede opportunamente, al riguardo, l'estensione a tutti gli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, (d.lgs. n. 14 del 2019), dei regimi in materia di perdite su crediti previsti nell'ambito dell'IVA e dell'IRES rispettivamente dall'articolo 26, commi 3-bis, 5, 5-bis e 10-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 101, comma 5, del TUIR. Altresì opportuna è la revisione, disposta dalla successiva lettera b), del regime di identificazione delle società non operative per tener conto dell'evoluzione della giurisprudenza domestica e unionale e per introdurre cause di esclusione basate sulla presenza congrua di dipendenti e sullo svolgimento di attività in settori economici regolamentati.

L'ulteriore lett. c) del medesimo comma 1 dell'art. 9 introduce una previsione molto importante che in un certo senso completa il quadro delle modifiche al reddito d'impresa; modifiche che per quanto riguarda le società IRES sono previste – come abbiamo visto – nell'art. 6 e, per le imprese IRPEF, nell'art. 5. Stabilisce tale previsione che, al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi, vanno semplificati e razionalizzati i

criteri di determinazione del reddito d'impresa, attraverso la revisione dei costi parzialmente deducibili e l'avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici, limitando le attuali variazioni in aumento e in diminuzione da apportare alle risultanze del conto economico. Si tratta di un approccio semplificatorio e condivisibile, in linea con il *trend* che si sta sviluppando in ambito comunitario e in ambito OCSE, ove si considerino, ad esempio, le indicazioni del *Pillar 2*. Questo avvicinamento incontra, tuttavia, alcuni limiti. Innanzitutto, restano fermi e non superabili alcuni principi fondamentali dell'ordinamento tributario, quali quello di inerenza, di neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione aziendale e del divieto di abuso del diritto. Per l'attuazione di questi principi, quindi, continuano senz'altro ad operare le conseguenti variazioni dai dati di bilancio. Inoltre, al di là del rispetto di questi principi, si prevede per alcune fattispecie che la possibilità di allineare l'imponibile alle risultanze del bilancio sia consentita solo ai soggetti *“che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale dai conti ovvero sono in possesso di apposite certificazioni rilasciate da professionisti che attestano la correttezza degli imponibili dichiarati”*. Anche questa previsione risponde a una finalità condivisibile: quella di limitare, ad esempio, la possibilità di allineare i valori fiscali alle poste contabili a carattere valutativo del bilancio, come l'ammortamento, ai soli casi in cui sussiste una corretta applicazione dei principi contabili, adeguatamente riscontrata dagli organi di controllo o da professionisti qualificati. Peraltro, considerato che l'allineamento dei valori fiscali a queste poste investe questioni valutative suscettibili, come tali, di essere oggetto di contenzioso con il Fisco, si potrebbe fare un “passo” in più: riconoscere, al riscontro operato dagli organi di controllo o dai professionisti qualificati, un particolare valore probatorio anche ai fini fiscali.

Art. 10

La delega prevede una razionalizzazione dell'imposta di registro, anche mediante la revisione della base imponibile e della misura dell'imposta applicabile. L'attuazione di tale criterio potrebbe essere l'occasione per rivedere la disciplina delle cessioni di azienda o di rami d'azienda in modo da superare i numerosi problemi interpretativi evidenziati dalla prassi e dalla giurisprudenza che riguardano, in particolare, la rilevanza delle passività, l'individuazione delle aliquote applicabili e la determinazione del valore dei cespiti aziendali. Si tratta di un tema molto sentito dalle imprese per le forti implicazioni che ne derivano riguardo al costo fiscale di tali operazioni, per loro natura di carattere straordinario.

Riguardo alla previsione di un'imposta sostitutiva dell'imposta di bollo delle imposte ipotecaria e catastale e degli altri prelievi minori relativi ad atti soggetti a imposta di registro o ad imposta sulle successioni, esprimiamo qualche riserva per la difficoltà di

individuare il presupposto di tale nuovo prelievo e per il rischio che esso si traduca, di fatto, in un inasprimento dei tributi ora dovuti.

Art. 11

Condivisibili sono le disposizioni della delega che prevedono il riassetto del quadro normativo nella materia doganale, allo scopo di rendere più moderne ed efficienti le regole e le procedure applicate in ambito nazionale, che andranno allineate con la riforma del Codice doganale dell'UE, attualmente in fase di proposta legislativa.

In linea con l'obiettivo generale di rendere il nostro sistema maggiormente competitivo, anche nella prospettiva di favorire l'attrazione degli investimenti provenienti dai Paesi *extraUE* e lo sviluppo degli scambi commerciali con tali Paesi, particolari aspettative generano le disposizioni della delega volte ad accrescere la qualità dei controlli doganali e a migliorare l'offerta dei servizi forniti agli operatori, attraverso il completamento della digitalizzazione delle procedure e degli istituti doganali. Tali interventi non potranno che contribuire ad un più efficace coordinamento tra le Autorità nazionali degli Stati membri, con il risultato di favorire un'applicazione più uniforme delle regole doganali in tutto il territorio dell'Unione europea.

In tale contesto, è auspicabile che il sistema sanzionatorio applicabile alle violazioni della normativa doganale sia reso effettivamente più aderente ai principi stabiliti dal Codice doganale dell'Unione, specialmente per quanto attiene ai criteri di determinazione degli importi delle sanzioni previsti dal Testo Unico della legislazione doganale (TULD), che nell'attuale formulazione non risultano conformi al criterio di proporzionalità, da tempo affermato dalla Corte di Giustizia dell'UE.

Art. 12

Con riferimento al settore dell'accisa e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, la delega prevede taluni interventi volti a ridefinire le aliquote d'imposta attualmente vigenti sui prodotti energetici (carburanti e combustibili) e sull'energia elettrica, al fine di tenere conto del relativo impatto ambientale; a promuovere l'utilizzo di risorse rinnovabili, anche mediante il riordino e la revisione delle agevolazioni fiscali applicabili in materia di accisa; a sopprimere o rimodulare progressivamente i cc.dd. "sussidi ambientalmente dannosi".

Nel ritenere ampiamente condivisibile tale utilizzo della leva fiscale per il raggiungimento di finalità ambientali e climatiche – producendo, peraltro, l'effetto di allineare tempestivamente il nostro ordinamento nazionale alle più recenti strategie

delineate dall'Unione europea nell'ambito della c.d. transizione "verde" – sarebbe, comunque, auspicabile che le misure attuative di tali interventi fossero introdotte con la necessaria gradualità, al fine di evitare effetti eccessivamente onerosi sul piano finanziario per le imprese e i consumatori finali.

La delega potrebbe, inoltre, costituire l'occasione per rivedere e mitigare l'importo (talvolta esorbitante) delle sanzioni, nonché per introdurre semplificazioni e benefici anche nel settore dell'accisa (quali, ad es., l'esonero dalla presentazione delle garanzie, etc.) a favore dei soggetti ritenuti particolarmente affidabili, titolari dello status di "operatore economico autorizzato" (AEO) rilasciato dall'Autorità doganale.

Art. 13

Per quanto riguarda l'adeguamento delle disposizioni in materia di prelievo erariale sui singoli giochi, sarebbe opportuno in sede di attuazione della delega valutare l'introduzione di un meccanismo di livello massimo del prelievo fiscale idoneo a garantirne la sostenibilità e far sì che lo stesso non produca effetti distorsivi sull'attività. In secondo luogo, si dovrebbe garantire maggiore stabilità a tale prelievo rispetto alla situazione attuale in modo da salvaguardare gli investimenti e consentire alle imprese di pianificare con maggiore tranquillità il *business*. Evidenziamo in proposito che il prelievo fiscale sui giochi in Italia è oggi notevolmente superiore a quello previsto in altri Paesi.

Artt. da 14 a 18

Quanto al profilo dell'accertamento nei confronti delle imprese, la delega punta su un condivisibile ampliamento del regime di adempimento collaborativo, attraverso la progressiva riduzione della soglia dimensionale di accesso e l'introduzione di una certificazione del sistema integrato di rilevazione del rischio fiscale, nonché la possibilità di gestire in regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione a tale regime. Imprescindibile sarà il contestuale rafforzamento delle strutture e degli organici dell'Agenzia delle Entrate senza il quale questo importante obiettivo non potrà essere conseguito.

Di particolare interesse è poi la previsione di un codice di condotta che induca le parti della *cooperative compliance* a sviluppare una interlocuzione efficace ed esaustiva e, in questo contesto, il principio di una adeguata motivazione dei pareri negativi. Per quanto riguarda, invece, gli aspetti premiali la delega si limita a prevedere la riduzione delle sanzioni amministrative e penali per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente. A nostro avviso per le fattispecie rispetto alle quali il contribuente

fornisce una completa e fedele *disclosure ex ante* dei propri comportamenti e delle proprie interpretazioni dei regimi fiscali che intende adottare (dunque un vero e proprio auto-accertamento), non vi è motivo per applicare sanzioni amministrative e tanto meno penali.

Sempre in ordine ai profili dell'accertamento e nell'ottica di favorire l'emersione spontanea degli imponibili, garantendo al contempo certezza sulle posizioni tributarie dei contribuenti, la delega prevede l'introduzione, per le imprese più affidabili con fatturato entro 5 milioni di euro, di un altro istituto: il concordato preventivo biennale consistente nella possibilità – previo contraddittorio semplificato – di accettare la proposta formulata dall'Agenzia delle entrate, sulla base dell'incrocio delle banche dati, per la definizione biennale della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Occorrerà notevole attenzione, da parte del legislatore delegato, nell'assicurare che questo concordato sia ancorato a parametri rigidi ed effettivamente idonei a cogliere la dinamica dei redditi nonché a procedure trasparenti, per non aprire la strada a possibili abusi.

Fra le varie altre modifiche introdotte in tema di procedimento accertativo, particolare interesse riveste anche la previsione secondo cui, al fine di garantire la certezza del diritto, per i componenti reddituali che danno luogo a deduzioni pluriennali (perdite riportabili, ammortamenti, spese pluriennali) il termine di decadenza per accertarne l'*an* e il *quantum* decorre dall'anno in cui si è verificato il fatto generatore di tali oneri. Si intende, in questo modo, superare il controverso orientamento giurisprudenziale che, in sostanza, ha dilatato temporalmente il potere di rettifica dell'Amministrazione facendo decorrere i termini di decadenza con riguardo non al fatto generatore degli oneri pluriennali ma ai successivi periodi in cui tali oneri vengono ad essere concretamente dedotti.

In tema di riscossione, l'obiettivo è il graduale superamento del ruolo e l'accesso semplificato a forme di rateizzazione fino a 120 rate.

Quanto alle sanzioni, l'intervento della delega è ad ampio raggio. *In primis* si punta condivisibilmente a rivedere la disciplina tanto delle sanzioni amministrative quanto di quelle penali alla luce del principio del *ne bis in idem* e del criterio di proporzionalità rispetto alle condotte contestate, al fine di distinguere in modo più efficace i comportamenti particolarmente rilevanti in tema di pericolosità fiscale dalle violazioni che non arrecano pregiudizi. In particolare, la rimodulazione del sistema sanzionatorio amministrativo in base alla gravità della violazione porterà a ridurre opportunamente tutte quelle misure sanzionatorie che appaiono oggi non in linea con gli *standard*

previsti negli altri ordinamenti europei; ciò renderà peraltro necessario coordinare la nuova e più mite disciplina sanzionatoria con l'istituto del ravvedimento operoso e la connessa riduzione delle sanzioni per evitare che, in un nuovo sistema con sanzioni più contenute, la suddetta riduzione possa indirettamente indurre il contribuente a non dichiarare o a commettere violazioni di natura tributaria. La delega incide anche sugli istituti della recidiva, del cumulo e della continuazione. Quanto alla recidiva, traducendo in norma quanto già affermato dalla giurisprudenza di legittimità, viene espressamente previsto che tale aggravante e la conseguente applicabilità delle sanzioni in misura maggiorata possano operare solo a seguito di precedenti violazioni divenute definitive in via giudiziale o per mancata impugnazione. Quanto al cumulo e alla continuazione, si prevede che tali meccanismi vengano estesi agli istituti deflattivi del contenzioso.

Con specifico riferimento alle sanzioni penaltributarie, un punto importante della delega è rappresentato dalla revisione dei principi che sottendono alla valutazione dell'effettiva sussistenza dell'elemento soggettivo, nei casi di sopraggiunta impossibilità a far fronte al pagamento del tributo per fatti non imputabili al contribuente (la c.d. evasione di necessità). Il tema è quello dei reati di omesso versamento dell'Iva e delle ritenute dichiarate, per i quali può essere escluso l'elemento soggettivo e, di conseguenza, la punibilità del contribuente laddove quest'ultimo provi che gli omessi pagamenti dipendano da fatti a lui non ascrivibili (come il fallimento del cliente principale o il ritardo nei pagamenti da parte della PA). Trattandosi di una previsione più favorevole rispetto alla disciplina vigente, le relative disposizioni di attuazione avranno anche effetto retroattivo e potranno quindi operare anche a favore di coloro che abbiano procedimenti penali pendenti. Altri principi rilevanti sono la previsione del vincolo, imposto al giudice penale, di tener conto di definizioni eventualmente raggiunte in via amministrativa, e la possibilità dell'esclusione o della riduzione delle sanzioni per i contribuenti che non possiedono i requisiti per l'accesso alla *cooperative compliance*, ma volontariamente decidano di attivare un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale e che procedano a comunicare preventivamente eventuali rischi fiscali.

Quelli elencati sono, a nostro avviso, tutti interventi condivisibili e di spessore. Un punto, tuttavia, sul quale avevamo più volte posto l'accento a proposito, in particolare, del rispetto del principio del *ne bis in idem*, è trovare fra processo tributario e processo penale un più incisivo collegamento sulla base dei fatti accertati a prescindere dalla reintroduzione della c.d. pregiudiziale tributaria. Sono ormai frequenti i casi di attivazione di azioni penali per reati tributari che non si ricollegano all'esistenza di

accertamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, data l'autonomia del magistrato inquirente; azioni penali che, tuttavia, il più delle volte si risolvono in un nulla di fatto ma che producono ai contribuenti, soprattutto alle imprese, notevoli danni reputazionali che ne pregiudicano il proseguimento dell'attività economica. Sarebbe opportuno che, nell'instaurazione del procedimento penale, venga chiamata anche l'Amministrazione finanziaria, quanto meno in funzione ausiliaria per l'accertamento dell'evasione fiscale; tanto più che le tematiche fiscali sono molto complesse e delicate e proprio per questo il sistema ne rimette la competenza all'Amministrazione finanziaria.

Art. 19

La quarta parte della delega fissa, infine, il cronoprogramma attuativo della codificazione, prevedendo, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge delega, l'emanazione dei decreti legislativi necessari per procedere al riordino sistematico della normativa fiscale attraverso la puntuale individuazione delle norme vigenti e la loro organizzazione per settori omogenei, con l'abrogazione espressa delle disposizioni incompatibili o non più attuali.

La costruzione della riforma si baserà dunque su questi Testi unici; solo successivamente, entro i 12 mesi dall'adozione dell'ultimo decreto legislativo di correzione dei decreti delegati di attuazione della delega (art. 1, comma 6), il Governo dovrà porre mano alla redazione di un codice del diritto tributario che sarà strutturato in una parte generale, contenente la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale, e in una parte speciale, contenente la disciplina dei singoli tributi.

Considerazioni conclusive

Abbiamo sottolineato in premessa che la *policy* centrale di questa delega è dare certezza ai contribuenti, promuovendo una maggiore collaborazione con l'Amministrazione finanziaria nella determinazione e nell'attuazione dell'obbligazione tributaria. Aggiungiamo ora che negli obiettivi della delega vi è anche quello di semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti e, soprattutto, quello di ridurre la pressione fiscale sulle famiglie e sulle imprese, in particolare – quanto alle imprese – per favorire o, comunque, non penalizzare lo sviluppo economico del nostro Paese, essenziale per tutti gli obiettivi da raggiungere. La delega prevede, tuttavia, che le misure da introdurre non dovranno comportare né maggiori oneri per lo Stato, né incrementi della pressione tributaria. Non sarà facile tenere insieme questi tre obiettivi: è chiaro che per ridurre la pressione fiscale su famiglie e imprese senza introdurre

oneri per lo Stato, mantenendo al contempo invariata la pressione complessiva, dovrà essere rimodulata l'incidenza dell'imposizione sulle varie categorie reddituali e/o modificato il comparto delle agevolazioni. Molte di queste agevolazioni sono provvisorie, collegate alla recente pandemia; altre sono desuete³. Peraltro, è il caso di prestare molta attenzione agli incentivi volti a favorire il rientro delle attività produttive delle nostre imprese dislocate all'estero e, più in generale, gli investimenti dall'estero. La delega, come abbiamo visto, menziona tali incentivi ma non ne definisce l'ambito e i criteri di applicazione, limitandosi a richiamare il rispetto delle norme unionali e, in particolare, dei principi del Codice di condotta. Gli altri Stati nostri *competitors*, invece – a cominciare dagli Stati Uniti, ma anche di matrice europea – ne hanno fatto un punto di forza; dunque, anche il nostro ordinamento non può sottrarsi al compito di costruire una legislazione “friendly” per l'attrazione degli investimenti. Più in generale, auspichiamo che questa delega sia l'occasione per ripensare il nostro sistema fiscale in una prospettiva di lungo periodo e di ampio respiro, in grado di cogliere le dinamiche dei processi economici e delle innovazioni in atto, adattando opportunamente le regole fiscali ai nuovi percorsi.

³ Da una prima analisi dei competenti organi istituzionali, peraltro, sarebbe già emerso che il numero dei crediti di imposta attualmente previsti per le imprese ammonta a più di duecento e che tali crediti impattano in modo rilevante sul gettito. La loro revisione, dunque, potrebbe fornire non poche risorse per attuare la delega. A tale riguardo, tuttavia, riteniamo che si debba procedere con particolare attenzione e con razionalità, al fine di non penalizzare o discriminare contribuenti comunque meritevoli di agevolazioni.