



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

***DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA FISCALE
(A.C. 1038 e A.C. 75)***

*CAMERA DEI DEPUTATI
VI Commissione (Finanze)*

Roma, 4 maggio 2023

Introduzione generale

Dall'impianto del disegno di legge delega emerge la volontà di procedere in direzione di una riforma complessiva del nostro sistema fiscale. Una riforma, cioè, che persegua in maniera contestuale l'impulso alla crescita attraverso la riduzione del carico impositivo, il contrasto di evasione ed elusione, la semplificazione degli adempimenti, la certezza del diritto.

Questo approccio complessivo merita di essere sottolineato. Perché non vi è davvero addetto ai lavori, cittadino o impresa che non concordi sul fatto che non è più tempo di "manutenzioni ordinarie" e che si renda, invece, necessario rinnovare profondamente il sistema impositivo, se davvero lo si vuole rendere struttura concorrente alla crescita ed alla competitività del Paese, oltre che alla sua coesione sociale e territoriale.

Ma l'approccio complessivo al disegno di riforma dice anche della "complessità" del cantiere di lavoro che si apre. Complessità che, del resto, trova riscontro nei tempi previsti per l'adozione dei decreti legislativi di attuazione dei principi di delega. Complessità che richiede anche che il confronto con le parti sociali si sviluppi con continuità e secondo modalità di lavoro programmate e strutturate.

Ricostruire un fisco che concorra alla crescita ed alla competitività del sistema Paese significa, certo, ridefinirne la coerenza con le regole europee ed internazionali.

Del resto, non potrebbe essere altrimenti, nella prospettiva di un compiuto mercato unico europeo e di una equilibrata fiscalità europea che sostenga - a proposito della revisione del Patto di stabilità e crescita - la produzione di essenziali beni pubblici europei anche per far fronte alle sfide delle transizioni gemelle.

E non potrebbe essere altrimenti, ancora, nel tempo dello spazio economico globale e dell'economia digitale: nel tempo, cioè, di fenomeni (ed anche di patologie) che hanno strutturalmente posto in crisi la capacità impositiva degli ordinamenti fiscali su base nazionale e a cui, ora, si proverà a porre rimedio attraverso il debutto operativo della *global minimum tax*.

Redditi d'impresa

Investimenti ed innovazione sono indispensabili per riavviare la crescita della produttività nel nostro Paese. Un Paese in cui, alla vigilia della pandemia, il reddito pro capite era sul livello di vent'anni prima, mentre, nello stesso periodo, era, ad esempio, cresciuto tra il 22 ed il 35 per cento in Germania, Francia e Gran Bretagna.

Sul versante dei redditi d'impresa, bene, dunque, le scelte - tanto in materia di IRPEF, quanto in materia di IRES - che intendono favorire il reinvestimento degli utili in azienda, promuovendo la capitalizzazione delle imprese e premiando costruzione di nuova occupazione ed investimenti a sostegno dell'innovazione.

Si tratta di scelte di cui occorrerà, però, approfondire il coordinamento con il processo di generale riordino degli incentivi alle imprese, nonché modalità di verifica e controllo.

Giusti, poi, gli intenti del riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali, della revisione della deducibilità degli interessi passivi, della rivisitazione della disciplina delle società non operative, della riforma del sistema impositivo dei redditi delle imprese che accedono agli istituti disciplinati dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza.

IRPEF

Più produttività e maggiore tasso di partecipazione della popolazione attiva al mercato del lavoro: ecco - ed è storia notissima - quanto occorre.

Secondo i più recenti dati Eurostat, infatti, il tasso di occupazione italiano cresce, nel 2022, dell'1,9 per cento, portandosi al 60,1 per cento. Ma si tratta di un valore distante di quasi dieci punti dalla media europea del 69,9 per cento. La distanza è, poi, di quasi 14 punti per l'occupazione delle donne e di oltre 15 punti per l'occupazione dei giovani.

Alla costruzione di un'Italia più attiva - basti pensare ai nodi del cuneo fiscale sul costo del lavoro e della detassazione degli aumenti contrattuali - può certamente contribuire anche una nuova razionalità del prelievo IRPEF perseguita - all'insegna della conferma del principio di progressività e con obiettivi di equità orizzontale - agendo sui versanti della riduzione delle aliquote e degli scaglioni di reddito, di una *no tax area* senza disparità ed anche attraverso la "transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica".

No tax area senza disparità: tra redditi da lavoro dipendente e redditi da pensione, ma anche - ed è un punto che evidenziamo - tra tali redditi e i redditi da lavoro autonomo.

Mentre la conciliazione di imposta piatta e principio di progressività chiama in causa la definizione di un chiaro sistema di detrazioni e di deduzioni. Emerge, intanto, la nozione del reddito complessivo - inclusivo dei redditi assoggettati a imposte sostitutive e a ritenute alla fonte - quale parametro per l'accesso alle detrazioni.

Per quel che riguarda i redditi da lavoro autonomo, la neutralità fiscale per le operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali è un intervento atteso da tempo. L'auspicio è che, ora, possa trovare piena attuazione.

Bilateralità e welfare di matrice contrattuale meriterebbero poi uno specifico apprezzamento fiscale - tanto sul versante della contribuzione quanto su quello delle prestazioni - in ragione del loro crescente contributo alle esigenze di complessiva sicurezza sociale.

Tax expenditures

Per la sostenibilità finanziaria del processo di riforma, si rafforza la necessità - oltre che di più generali processi strutturali di revisione della spesa pubblica - di uno scrutinio generale ed attento delle *tax expenditures*.

Scrutinio in ragione della loro effettiva utilità sociale e di un disegno degli incentivi fiscali che tenga insieme l'attenzione agli equilibri della finanza pubblica con l'apprezzamento della loro capacità di rafforzare il potenziale di crescita dell'economia.

Bene, dunque, che, nell'ambito del riordino delle agevolazioni fiscali, si tenga conto delle loro finalità con particolare riguardo alla composizione del nucleo familiare, alla tutela del bene casa e della salute delle persone, dell'istruzione, della previdenza complementare, degli obiettivi di miglioramento dell'efficienza energetica e della riduzione del rischio sismico del patrimonio edilizio esistente.

Opportuna, inoltre, una specifica tutela del sistema Cultura.

Con particolare riferimento alla previdenza complementare, il regime di fiscalità agevolata previsto per tali forme pensionistiche merita di essere valorizzato in ragione dell'utilità sociale che i fondi di secondo pilastro rivestono nel nostro sistema di *welfare*.

Al riguardo, occorre rivedere l'attuale sistema di tassazione dei rendimenti annuali generati da fondi pensione e casse di previdenza, prevedendo la tassazione dei montanti solo al momento della loro realizzazione, così come avviene per altri strumenti di investimento e risparmio. Tale sistema favorirebbe un più efficiente accantonamento previdenziale e libererebbe risorse da investire nell'economia reale.

È, inoltre, necessario rafforzare l'attuale sistema di misure compensative per le imprese - e soprattutto per quelle piccole e medie - e garantire l'accesso alle deducibilità previste dal TUIR anche per i soggetti che applicano il c.d. "regime forfettario", evitando di penalizzare un'ampia platea di lavoratori autonomi che ha, comunque, necessità di integrazione previdenziale.

Per quanto, infine, riguarda gli strumenti di sanità integrativa, è importante che la deducibilità dei contributi ad essi versati sia assicurata anche a tutto il mondo del lavoro indipendente, superando l'attuale distinzione tra contribuzione versata a fondi integrativi del Servizio Sanitario Nazionale e fondi sostitutivi dello stesso.

IRAP

Quanto all'IRAP, la delega ne conferma il percorso di graduale superamento: a partire dalle società di persone e "nella prospettiva di istituire una sovrainposta, che assicuri un gettito in misura equivalente, determinata con le medesime regole dell'IRES..." per assicurare, comunque, il finanziamento del fabbisogno sanitario.

Sono previsioni che, per un verso, confermano la nota difficoltà di sostituire l'IRAP con altra imposta ad ampia base imponibile e bassa aliquota; per altro aspetto, necessitano certamente di adeguato approfondimento per valutarne potenziali e ragguardevoli impatti redistributivi a carico dei soli soggetti IRES.

Insomma, va fugato il rischio dell'esito paradossale di un'imposta con base imponibile relativamente esigua, gravante sulle imprese più dinamiche ed efficienti con aliquota elevata.

Si evidenzia, ad ogni modo, che, per effetto del meccanismo della sovrimposta, il soggetto in perdita ai fini IRES sarebbe esonerato anche dal pagamento della sovrimposta. Ciò consentirebbe di superare la distorsione oggi presente nell'ordinamento per cui un operatore economico in perdita ai fini IRES potrebbe essere tenuto, comunque, al pagamento dell'IRAP per effetto delle variazioni attuate in sede di determinazione dell'imponibile.

IVA

Sul versante IVA, ben venga la razionalizzazione del numero e della misura delle aliquote. Ma - lo ribadiamo - la razionalizzazione non dovrà, comunque, tradursi in un incremento complessivo della tassazione indiretta su beni e servizi. Auspichiamo, inoltre, la costituzione di un tavolo di confronto sul regime IVA degli enti non commerciali.

Cedolare secca per le locazioni commerciali

Un'annotazione più specifica. Emerge la possibilità dell'introduzione della cedolare secca anche per le locazioni commerciali. Bene. Ma occorre che ciò si traduca anche in un contenimento dei canoni a carico dei conduttori.

Energia e fiscalità green

Quanto ai principi di fiscalità *green* e con particolare riferimento all'accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, va ribadita, anche su questo terreno, l'esigenza di un approccio che tenga insieme sostenibilità ambientale, economica e sociale. Occorrerà particolare attenzione all'avanzamento delle scelte europee in materia, evitando anticipazioni o scelte penalizzanti di livello nazionale. E la riforma dovrebbe prioritariamente puntare a ridurre i differenziali esistenti tra i livelli minimi di tassazione stabiliti a livello europeo e quelli praticati nel nostro Paese. Sarà, peraltro, necessario preservare misure indispensabili per la competitività delle nostre imprese dei trasporti (gasolio commerciale nell'autotrasporto, regimi di esenzione nel trasporto marittimo).

La rimodulazione delle aliquote di accisa sui prodotti energetici in favore dei carburanti e combustibili meno inquinanti dovrà tenere conto del processo di transizione ecologica verso un'economia ecosostenibile a basse emissioni di carbonio. In tale contesto, un ruolo significativo dovrà essere svolto dai combustibili alternativi, a partire dal GNL, che sarà affiancato e, nel lungo periodo, sostituito dal biometano e dal metano sintetico.

D'altra parte, per perseguire con più efficacia la sostenibilità e la sicurezza della mobilità, attraverso il rinnovo sostenibile del parco circolante, sarà opportuno rivedere il regime fiscale delle auto aziendali, superando l'incomprensibile penalizzazione recata dalla disciplina nazionale rispetto al contesto europeo.

Innalzamento al 100 per cento della deducibilità dei costi sostenuti dalle imprese, adeguamento dei limiti di deducibilità non più ragionevoli ed incremento della detraibilità dell'IVA sugli acquisti saranno, in particolare, le priorità da conseguire.

Semplificazioni e compliance, Statuto del contribuente e codice tributario

Semplificazione degli adempimenti e promozione di *compliance* sono, ancora, gli assi individuati per favorire l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, anche attraverso l'introduzione di strumenti volontari di concordato preventivo e di rafforzamento dell'istituto della *cooperative compliance*.

Ed altrettanto importanti sono, in questo contesto, la qualificazione dello Statuto dei diritti del contribuente come legge generale tributaria e il riordino della normativa nella prospettiva di un unico Codice tributario.

Ci sembra la conferma del fatto che una buona amministrazione e la valorizzazione delle risorse informative digitali dell'amministrazione finanziaria sono, oggi, gli strumenti fondamentali per l'azione di contrasto e recupero di evasione ed elusione.

Due "auspici" al riguardo: tra i principi di delega, vi sia tanto adeguata attenzione alla destinazione degli avanzamenti dell'azione di contrasto e recupero dell'evasione e dell'elusione al processo di riduzione delle aliquote fiscali legali, quanto all'effettiva agibilità del contraddittorio con l'amministrazione finanziaria.

Per quel che riguarda il progressivo superamento degli Indici sintetici di affidabilità fiscale, si dovrà avere cura di salvaguardarne il valore metodologico ai fini dell'elaborazione di strumenti di *benchmarking* ed *audit* dedicati all'ampia platea dell'impresa diffusa ed il ruolo "abilitante" nella prospettiva del concordato preventivo.

Sanzioni, processo penale e tributario

Rilevante è, ancora, la riforma del sistema sanzionatorio penale ed amministrativo: sul versante penale, attraverso la revisione dei profili relativi alla effettiva sussistenza dell'elemento soggettivo nell'ipotesi di sopraggiunta impossibilità a far fronte al pagamento del tributo; sul versante amministrativo, migliorando la proporzionalità delle sanzioni, attenuandone il carico e riconducendolo agli *standard* di altri Paesi europei. Inoltre, è importante l'obiettivo di rivedere i rapporti tra processo penale e processo tributario.

Riscossione

Quanto alla riscossione, il "magazzino" della Agenzia delle Entrate-Riscossione registra, oggi, 174 milioni di cartelle per un totale di 1.153 miliardi di euro a carico di più di 20 milioni di contribuenti. Questi dati confermano che la macchina della riscossione non funziona e che occorre riformarla. Giusti, al riguardo, gli obiettivi del ricorso alle tecnologie più avanzate, dell'eliminazione delle duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, della stabilizzazione dei piani di rateazione in 120 rate mensili.

Tributi regionali e federalismo fiscale

Ed infine, ma certamente non da ultimo, evidenziamo, sul versante dei tributi regionali ed anche oltre il perimetro degli ambiti di delega, l'opportunità di sottolineare il ruolo concorrente del federalismo fiscale agli obiettivi generali dello stimolo della "crescita economica attraverso l'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale", e della razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario. Perché, oggi più che mai, sono necessarie autonomie che contribuiscano a cogliere l'obiettivo di un'Italia più capace di fare sistema e di agire per colmare divari territoriali e sociali. Serve una discussione partecipata ed occorre una chiara definizione dei livelli essenziali delle prestazioni e degli interventi perequativi necessari per la loro effettività.

Approfondimenti

IRPEF e redditi di impresa

Bene, in tema di redditi di impresa, la scelta di introdurre, su base opzionale, un'imposta proporzionale sui redditi prodotti, ma non prelevati. È da tempo che sottolineiamo l'importanza di evitare che gli imprenditori individuali e i soci delle imprese, a base personale, siano obbligati (in virtù del principio di trasparenza, di cui all'articolo 5 del TUIR) a versare l'imposta progressiva su tutti gli utili prodotti, compresi quelli non prelevati, ma lasciati in azienda.

Vi è da ricordare che, nel tempo, si sono succedute diverse proposte normative che, tuttavia, non hanno mai trovato concreta attuazione. Tra tutte, si ricorda quella prevista dall'articolo 55-bis del TUIR, introdotto con la Legge di Bilancio per il 2017, che istituì la c.d. "IRI" ("Imposta sul Reddito delle Imprese"). L'applicazione dell'"IRI" fu, dapprima, rinviata al 1° gennaio 2018 e, successivamente, abrogata dalla Legge di Bilancio per il 2019.

Dal fallimento delle precedenti proposte normative si possono, però, trarre importanti aspetti su come impostare il nuovo meccanismo agevolativo previsto dalla Legge Delega. Al riguardo, si ritiene fondamentale la costituzione di appositi tavoli tecnici tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e le Organizzazioni delle imprese, al fine di individuare la migliore soluzione per taluni profili, sui quali si gioca l'*appeal* del nuovo meccanismo quali, ad esempio: il trattamento degli utili e delle perdite precedenti all'applicazione del regime agevolativo; il riporto delle perdite in costanza di regime e al momento dell'uscita; l'imposizione sui prelievi operati dopo l'uscita dal regime sugli utili prodotti nella sua vigenza. Inoltre, nelle imprese potenzialmente interessate al nuovo regime, si ricorda che il reddito d'impresa (previa applicazione di minimali e massimali) è anche la base imponibile contributiva, per cui andrà chiarito se l'opzione ha effetto solo ai fini reddituali o si estende anche in un diverso ambito.

Manca, infine, nella Legge Delega la previsione, per le imprese soggette a IRPEF, di una tassazione agevolata nel caso specifico di utili accantonati e utilizzati per investimenti "qualificati", così come previsto per i soggetti IRES. Auspichiamo, pertanto, una modifica della disposizione in modo che possano essere premiate anche quelle piccole imprese che ricapitalizzano e impiegano le somme accantonate per potenziare la propria impresa.

IRPEF e redditi di lavoro autonomo

In tema di redditi di lavoro autonomo, la Legge Delega prevede un'unica fascia di esenzione fiscale, *"con priorità per l'equiparazione tra redditi di lavoro dipendente e redditi di pensione"*.

Tuttavia, nell'ottica di equiparare le fasce di esenzione fiscale, ancora maggiore è la disparità tra le due tipologie di reddito menzionate dalla Legge Delega, da un lato, e i redditi di lavoro autonomo e delle imprese in contabilità semplificata, dall'altro (area di esenzione fiscale per i pensionati fino a 8.500 euro; per i lavoratori dipendenti fino a 8.174 euro; per i lavoratori autonomi e i piccoli imprenditori fino a 5.550 euro).

Riteniamo, quindi, che sia di fondamentale importanza stabilire un'unica *no tax area*, la quale includa redditi di lavoro dipendente, redditi di pensione e redditi di lavoro autonomo. In tal modo, il principio di equità orizzontale potrà trovare, da subito, piena attuazione.

Manca, infine, la conferma del mantenimento del c.d. "regime forfettario". Si ritiene, al riguardo, che il regime agevolato per le piccole imprese e i professionisti, non solo debba essere mantenuto, ma che la riforma fiscale debba anche essere l'occasione per superare talune criticità, attualmente esistenti, per i lavoratori autonomi. Occorrerebbe, ad esempio, una riduzione del coefficiente di redditività, dato che i professionisti sopportano costi maggiori, soprattutto di formazione, rispetto a quelli riconosciuti dal legislatore. Occorrerebbe anche superare quelle cause ostative all'accesso, come il fatto che il lavoratore autonomo partecipi anche a società di persone o ad associazioni professionali. Si tratta, infatti, di cause ostative che, disincentivando la costituzione di associazioni o società tra professionisti, limitano la crescita delle professioni autonome.

IRPEF e redditi di lavoro dipendente

Con specifico riferimento ai redditi da lavoro dipendente, si sottolinea l'importanza della previsione, contenuta nella Legge Delega, di una riduzione del cuneo fiscale, da attuarsi anche attraverso la revisione e la semplificazione delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito (c.d. "*welfare aziendale*"), salvaguardando le finalità della mobilità sostenibile, dell'attuazione della previdenza complementare, dell'incremento dell'efficienza energetica, dell'assistenza sanitaria, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali.

Al riguardo, si auspica un adeguamento strutturale, e non emergenziale, della soglia di esenzione dei c.d. *fringe benefit*, oggi pari a 258,23 euro annui per dipendente, parametrandola all'attuale costo della vita.

In secondo luogo, è opportuno che il riordino delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente avvenga unitamente alla razionalizzazione delle *tax expenditures*. L'obiettivo è quello di preservare la simmetria tra le spese deducibili e detraibili, di cui all'art. 15 del TUIR, e quelle che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, di cui all'art. 51, commi 2 e 3, ultimo periodo, del medesimo TUIR.

In tale ottica, sarebbe opportuno cogliere l'occasione per ristabilire ed aggiornare le somme e i valori che non concorrono a formare la base imponibile previdenziale, in attuazione del principio di armonizzazione della base imponibile fiscale con quella previdenziale, ai sensi dell'art. 6 del decreto legislativo n. 314 del 1997. Nel tempo, infatti, le nuove voci che il legislatore ha escluso dalla base imponibile fiscale del lavoratore non sono state ritenute escluse da quella previdenziale, determinando una parziale asimmetria ed incoerenza di sistema.

Inoltre, le componenti che oggi non concorrono alla formazione del reddito non tengono conto dell'evoluzione del rapporto di lavoro e delle modalità concrete di esecuzione della prestazione lavorativa. Al riguardo, si fa l'esempio della "mobilità alternativa". Attualmente, infatti, la mobilità sostenibile non è riconducibile ad alcuno dei regimi di favore previsti per i servizi di trasporto dall'art. 51, comma 2, del TUIR; potrebbe auspicarsi, quindi, l'introduzione da parte del legislatore delegato di uno specifico regime di favore volto a incentivare l'ingresso nei piani di *welfare* aziendale della mobilità sostenibile, capace di migliorare il benessere del singolo dipendente nonché dell'intera collettività.

Un ulteriore intervento di riforma, si spera possa riguardare la cd. bilateralità. Gli enti bilaterali, istituiti dai contratti collettivi e costituiti dalle parti sociali firmatarie degli stessi, sono attori principali nel campo della protezione della sfera economica e personale del lavoratore. Tuttavia, la vigente normativa non consente di salvaguardare il fine assistenziale della bilateralità, in quanto i contributi versati a tali enti dai lavoratori iscritti sono fiscalmente rilevanti, non essendo applicabile alcun regime agevolativo oggi previsto. L'espressa esclusione dal reddito di lavoro dipendente dei contributi medesimi non solo garantirebbe la finalità di tale contribuzione, ma incentiverebbe altresì i datori di lavoro ad affidarsi all'importante azione di assistenza di tali enti.

Manca, altresì, nell'ordinamento e nel disegno di Legge di Delega, una specifica disciplina in materia di prestazioni erogate dagli enti bilaterali ai lavoratori iscritti, attualmente considerate imponibili se inquadrabili in una delle categorie reddituali previste dall'art. 6 del TUIR. Poiché l'azione degli enti bilaterali si innesta, necessariamente, nell'ambito del rapporto di lavoro dipendente, riteniamo che il trattamento fiscale delle prestazioni erogate dall'ente bilaterale ai lavoratori iscritti debba essere in conformità all'art. 51, comma 2, del TUIR, in conseguenza dell'adesione all'ente medesimo da parte del datore di lavoro. L'introduzione di un trattamento fiscale adeguato alla rilevanza istituzionale degli enti bilaterali avrebbe il pregio di favorire gli investimenti operati dai datori di lavoro nel campo del *welfare* aziendale.

Parimenti, occorrerebbe riservare particolare attenzione anche all'assistenza sanitaria nell'ambito, tanto della contrattazione collettiva nazionale quanto nei piani di *welfare* aziendale, in quanto può svolgere un ruolo ancora più strategico a favore dell'intera collettività di contribuenti. Incentivare l'inclusione anche nei piani di *welfare* delle prestazioni erogate dalla sanità integrativa, attraverso l'adesione dei lavoratori ai cc.dd. Fondi Sanitari sostitutivi del S.S.N., favorirebbe il ruolo strategico di integrazione di tali enti con il Sistema Sanitario Nazionale. Il consolidamento della sanità integrativa anche per mezzo della leva fiscale - a partire dall'innalzamento delle soglie di non concorrenza al reddito dei contributi versati ai fondi sanitari dal datore di lavoro in favore dei propri dipendenti, di cui all'art. 51, comma 1, lett. a), del TUIR -, consentirebbe un notevole risparmio di risorse per il sistema sanitario pubblico, che verrebbero liberate per garantire a tutti i cittadini un migliore e maggiore accesso ai servizi di assistenza sanitaria.

Un'ulteriore proposta è quella di introdurre una forma di "*welfare* di solidarietà aziendale", estendendo l'ambito di applicazione oggettivo dei trattamenti fiscali e previdenziali di favore, aventi ad oggetto il coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell'organizzazione di lavoro, anche a piani di *welfare* legati alla produttività nell'ambito di azioni socialmente rilevanti. Ad

esempio, nell'ottica di aumentare la responsabilità sociale della propria impresa, il datore di lavoro potrebbe inserire, tra gli obiettivi di efficienza, produttività, innovazione, qualità, redditività legati all'ottenimento di premi di risultato, anche il miglioramento del profilo reputazionale dell'azienda, raggiungibile attraverso attività di volontariato posta in essere dai dipendenti. Un tale intervento favorirebbe il consolidamento delle misure relative alla produttività e al *welfare* aziendale e l'adozione di comportamenti solidaristici tra i lavoratori in forza nella medesima azienda.

Al fine di ridurre il cuneo fiscale si potrebbe, altresì, intervenire sull'incentivazione della produttività. Ad oggi, la legge n. 197 del 2022 (Legge di Bilancio per il 2023) ha ridotto, dal 10 per cento al 5 per cento, l'imposta sostitutiva sulle somme erogate sotto forma di premi di produttività, fermo restando il limite di 3.000 euro lordi annui delle somme ammesse all'agevolazione. Si auspica che il legislatore delegato provveda ad un innalzamento di tale limite, considerati i molteplici effetti positivi discendenti dalla detassazione dei premi di produttività, sia come stimolo alla produttività del lavoro sia come incremento del potere di acquisto dei lavoratori (a vantaggio del gettito dello Stato).

Infine, sempre al fine di ridurre il cuneo fiscale e favorire l'adeguamento all'aumento dei prezzi, per il rinnovo o il cambio dei CCNL più tutelanti per il lavoratore dipendente, si potrebbe proporre l'introduzione di una misura atta a detassare gli aumenti contrattuali derivanti dalla contrattazione collettiva nazionale. Nello specifico, in caso di rinnovo del contratto collettivo nazionale applicato o nel caso in cui il datore di lavoro abbia cambiato il contratto collettivo nazionale applicabile, la differenza positiva tra la retribuzione risultante dal rinnovo del contratto collettivo nazionale e la retribuzione antecedente al medesimo rinnovo non concorrerebbe a formare il reddito di lavoro dipendente.

Tax expenditures

Il Rapporto annuale sulle spese fiscali 2022 identifica 626 spese fiscali erariali, con un aumento rispetto al 2016 (444 spese fiscali) del 41 per cento. Il minor gettito, per il 2022, è stato stimato pari a 83,2 miliardi di euro. Le spese fiscali locali sono, nel 2022, 114: in decremento, dunque, del 31,3 per cento rispetto alle 166 spese fiscali del 2016. Il minor gettito locale, per il 2022, è stato stimato pari a 45,4 miliardi di euro.

Il mancato gettito ascrivibile alle agevolazioni fiscali, sempre nel 2022, è pari al 6,7 per cento del PIL, in crescita rispetto al 5 per cento nel 2017. Per il 2023, è stimata una riduzione del mancato gettito in rapporto al PIL attorno al 6,3 per cento.

L'entità della perdita di gettito complessiva, nel periodo che va dal 2017 al 2023, registra un aumento del 43,9 per cento, passando da 87,3 miliardi di minori entrate nel 2017 a 125,6 miliardi di minori entrate nel 2023.

Le misure agevolative risultano molto disomogenee quanto a costo stimato e numero dei beneficiari interessati. Si evidenzia, infatti, una forte concentrazione: solo 19 misure presentano valori superiori a 1 miliardo di euro. Con riferimento alle modalità di erogazione, i crediti di imposta sono pari al 12 per cento del totale.

Siamo, dunque, consapevoli che sia necessaria una razionalizzazione ed un riordino delle *tax expenditures*, e condividiamo il principio che tale revisione avvenga nell'ambito di una riforma fiscale, ampia ed organica.

La razionalizzazione delle agevolazioni fiscali deve, però, tradursi in una revisione strutturale delle spese fiscali. È necessario, quindi, agire su tutte le misure in essere per trasmettere un chiaro e netto messaggio di equità dello sforzo riformatore.

Bene, allora, che, nell'ambito del riordino delle agevolazioni fiscali, la Legge Delega tenga conto delle loro finalità, con particolare riguardo alla composizione del nucleo familiare, alla tutela del bene casa e della salute delle persone, dell'istruzione, della previdenza complementare, degli obiettivi di miglioramento dell'efficienza energetica e della riduzione del rischio sismico del patrimonio edilizio esistente.

Sarebbe, altresì, importante che il Governo, in fase di revisione della disciplina delle agevolazioni, tenesse conto dell'opportunità di tutelare anche il sistema Cultura, magari individuando specifiche tipologie di spese culturali, in relazione alle quali prevedere detrazioni in favore dei soggetti che le sostengono.

IRES

Bene, in tema di IRES, l'introduzione di una franchigia, al di sotto della quale gli interessi passivi sfuggano ai limiti del risultato operativo lordo, e il riordino dei regimi di compensazione delle perdite fiscali.

Con specifico riferimento agli interessi passivi, la Legge Delega prevede di inserire correttivi che riducano le penalizzazioni per le PMI e, in genere, per le società per le quali l'incidenza degli oneri finanziari non è il frutto di operazioni finalizzate a erodere l'imponibile. Al riguardo, si auspica che, visti i tempi per l'attuazione della Delega, l'intervento si concretizzi il prima possibile, magari con efficacia già dall'esercizio 2023.

Altro elemento qualificante della nuova IRES è l'introduzione di un'aliquota agevolata, da affiancare a quella ordinaria attualmente prevista nella misura del 24 per cento.

Il sistema impositivo IRES a due aliquote è legato all'obbligo dell'Italia di recepire, entro il 1° gennaio 2024, la Direttiva UE 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022, recante la disciplina del c.d. *Pillar Two*, di cui al progetto OCSE in materia di tassazione dell'economia digitale. La citata Direttiva ha introdotto la c.d. *Global Minimum Tax* con il fine di garantire una tassazione non inferiore al 15 per cento del reddito in capo alla società capogruppo o, in alcuni casi, alle *sub-holding* dei gruppi che hanno conseguito ricavi consolidati pari almeno a 750 milioni di euro in almeno due dei quattro esercizi precedenti.

Secondo i dati del Rapporto OCSE "*Corporate tax statistics*", quarta edizione, del 17 novembre 2022, la media delle aliquote d'imposta nominali sui redditi d'impresa risulta diminuita dal 28 per cento al 21 per cento tra il 2000 e il 2022, mentre in Italia - dove si considera anche l'IRAP - l'aliquota nominale risulta pari al 27,9 per cento. Se si tiene conto anche delle agevolazioni fiscali, la media del *tax rate* effettivo medio (EATR) tra tutte le giurisdizioni risulta pari al 20,3

per cento, mentre in Italia corrisponde al 21,3 per cento, soprattutto per effetto dell'ACE e delle agevolazioni aventi ad oggetto i beni immateriali.

L'applicazione dell'aliquota agevolata necessita della coesistenza di due requisiti: l'utile, corrispondente al reddito agevolato, non deve essere distribuito ai soci e una somma corrispondente all'utile trattenuto deve essere investita, nel biennio successivo, in investimenti innovativi e in nuova occupazione.

Tale duplice condizione non può che essere valutata con favore, in quanto va a premiare chi ricapitalizza e impiega le somme accantonate per il potenziamento dell'impresa. Contestualmente, però, la presenza dei due requisiti rischia di costituire anche il lato debole dell'incentivo, qualora il meccanismo applicativo si riveli eccessivamente complesso e farraginoso da monitorare.

La semplicità applicativa è l'elemento che potrebbe garantire un sicuro *appeal* per l'adesione alla nuova tassazione agevolata. L'esperienza insegna che gli incentivi fiscali funzionano solo ove siano particolarmente semplici.

La prima condizione "risolutiva" – ad esempio, la non distribuzione degli utili e la non destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa - è intesa a favorire la patrimonializzazione delle imprese per ridurre lo squilibrio esistente a danno del capitale di rischio rispetto a quello di debito.

Da un punto di vista operativo, il legislatore delegato dovrà precisare i criteri, anche presuntivi, in base ai quali va individuato l'esercizio di provenienza dell'utile distribuito, nonché le conseguenze derivanti dalla distribuzione parziale dello stesso utile.

Se l'ammontare dell'utile è superiore a quello del reddito, si ritiene che non debba assumere rilevanza la distribuzione della parte di utile che non ha concorso alla formazione del reddito. Ad esempio, se si è in presenza di dividendi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa nella misura del 5 per cento, non dovrebbe assumere rilevanza la distribuzione dell'importo corrispondente al 95 per cento dell'utile.

Se, invece, l'importo dell'utile è inferiore a quello del reddito, il legislatore delegato dovrà stabilire i criteri in base ai quali individuare la provenienza o meno dell'utile da un periodo d'imposta nel quale si è beneficiato della riduzione dell'aliquota IRES. Per semplificare l'applicazione della disciplina e non penalizzare i contribuenti, il legislatore delegato potrebbe introdurre: (i) la presunzione di prioritaria distribuzione degli utili dei periodi d'imposta per i quali è decorso il vincolo biennale; (ii) la presunzione di prioritario utilizzo a copertura delle perdite degli utili relativi all'esercizio più recente. Di conseguenza, l'attribuzione degli utili ai soci non comporterebbe necessariamente il recupero del beneficio della riduzione dell'aliquota. Inoltre, si eviterebbe di penalizzare la distribuzione di eventuali utili residui dalla copertura delle perdite, che potrebbero ancora risultare relativi ad esercizi anteriori a quelli compresi nel "biennio" di osservazione.

Se nel corso del "biennio", è distribuita solo una parte dell'utile, si ritiene che l'aliquota integrativa debba essere applicata sulla parte del reddito corrispondente, in proporzione, a detta quota di utile distribuita. Siffatta interpretazione risulterebbe conforme al dettato del disegno di Legge Delega, in cui si prevede che la riduzione dell'aliquota non si applichi "al

reddito corrispondente agli utili (...) distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa".

La seconda condizione "risolutiva" prevede che una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito debba essere impiegata, entro il secondo periodo d'imposta successivo, in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, e in nuove assunzioni di dipendenti.

Si ritiene che il riferimento al "reddito" vada riferito a quello al netto delle perdite riportate dai periodi d'imposta precedenti. Si apprezza il riferimento al reddito e non all'utile perché consente di non creare disparità di trattamento tra le imprese a seconda che abbiano conseguito un utile di entità superiore, pari o inferiore rispetto al reddito stesso.

La somma da investire corrisponde "in tutto o in parte" al reddito. In sede di determinazione della detta somma, si ritiene opportuno che il legislatore delegato individui una percentuale, tenendo conto che il reddito è determinato al lordo dell'imposizione gravante sullo stesso e risulta, di regola, superiore all'utile.

Come precisato anche nella Relazione illustrativa al disegno di Legge Delega, la finalità della misura è quella di favorire la competitività delle imprese, aumentando l'attrattività per gli investitori, anche esteri, e incrementando la base occupazionale. In quest'ottica, sarà particolarmente importante l'identificazione degli investimenti "qualificati" che daranno accesso alla fruizione dell'aliquota ridotta.

Manca nella Legge Delega un'indicazione su cosa debba intendersi per investimenti "qualificati". Verosimilmente, saranno da considerarsi "qualificati" gli investimenti effettuati dalle imprese in settori connessi allo sviluppo e all'innovazione, quali gli investimenti in ricerca e sviluppo, in beni immateriali o in industria e transizione 4.0.

Gli investimenti devono essere operati entro i due periodi d'imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito assoggettato a imposizione con l'aliquota ridotta. Il legislatore delegato dovrà, quindi, precisare il momento in cui gli investimenti si intendono effettuati, nonché le conseguenze derivanti dal mancato raggiungimento, ovvero dal superamento, dell'importo corrispondente al reddito complessivo netto.

Se l'ammontare degli investimenti effettuati nel biennio risulta superiore all'importo richiesto, si ritiene opportuno che l'eccedenza possa essere riportata in avanti al fine di agevolare l'applicazione dell'aliquota ridotta nei periodi d'imposta successivi.

Se l'ammontare degli investimenti risulta inferiore, bisognerà stabilire se venga del tutto meno la riduzione d'aliquota, ovvero se sia possibile integrare l'aliquota in misura proporzionale al rapporto tra l'investimento effettuato nel biennio e quello richiesto ai fini dell'agevolazione. Nel primo caso, riteniamo che l'investimento effettuato debba mantenere la propria validità ai fini della fruizione del beneficio in esame nei successivi periodi d'imposta. Ad ogni modo, si ritiene preferibile la seconda ipotesi, così da garantire una simmetria con la soluzione avanzata in caso di parziale distribuzione degli utili.

Il legislatore delegato dovrà, inoltre, introdurre meccanismi di *recapture* in chiave antielusiva con riguardo ai casi nei quali i beni acquisiti vengano ceduti a titolo oneroso entro un determinato arco temporale, ovvero destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto.

Nell'ambito delle nuove assunzioni di dipendenti si ritiene che saranno privilegiate quelle a tempo indeterminato e riguardanti particolari categorie che necessitano di maggiore tutela quali, ad esempio, le persone con disabilità e i soggetti che non possono più fruire del reddito di cittadinanza.

Il legislatore delegato potrà, al riguardo, stabilire norme di attuazione, comprese quelle antiabuso, analoghe a quelle contenute nelle discipline delle precedenti agevolazioni riconosciute in caso di incremento della base occupazionale.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo della nuova disciplina IRES, si ritiene che il regime a doppia aliquota debba essere esteso anche ad enti non commerciali e a società ed enti non residenti. In tali casi, si ritiene che debba trovare applicazione la disciplina della riduzione dell'aliquota IRES limitatamente ai redditi d'impresa prodotti da tali soggetti, restando applicabile l'aliquota ordinaria per i redditi diversi da quello di impresa.

Più in generale, il legislatore delegato sarà chiamato ad un attento coordinamento normativo tra il nuovo meccanismo dell'IRES a doppia aliquota e la fiscalità degli enti non commerciali e degli enti del Terzo Settore, dovendosi ricondurre all'interno di un sistema fiscale coerente anche la disciplina di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, che dispone la riduzione del 50 per cento dell'aliquota IRES per i soggetti che svolgono attività di rilevante utilità sociale. Dovrà, al riguardo, valutarsi il mantenimento di tale speciale regime oppure il suo superamento per effetto della nuova disciplina IRES.

In questo contesto, gli investimenti "qualificati" dovranno essere adeguati alle peculiarità proprie degli enti non commerciali e del Terzo Settore, che potrebbero essere vincolati al raggiungimento delle finalità di interesse generale che tali enti perseguono.

Infine, sarà poi necessario un riordino e una razionalizzazione dei diversi incentivi e crediti d'imposta alle imprese attualmente previsti, in quanto gli incentivi potrebbero essere in parte assorbiti dal diverso meccanismo agevolativo dell'aliquota ridotta. Al riguardo, si evidenzia che la Legge Delega prevede, espressamente, una razionalizzazione degli incentivi fiscali alle imprese, in coordinamento proprio con il meccanismo della doppia aliquota, oltre che in considerazione dei meccanismi di tassazione minima e compensazione contemplati dalla Direttiva UE 2022/2523 che, a partire dal 1° gennaio 2024, istituirà al livello unionale il sistema della *Global Minimum Tax* (Gmt).

A tal riguardo, occorrerà porre attenzione a far sì che il vantaggio effettivo rimanga invariato. Si fa l'esempio del credito d'imposta per investimenti in beni nuovi strumentali 4.0, che prevede un'agevolazione dal 20 per cento al 5 per cento del costo sostenuto a seconda delle soglie di investimento; il credito d'imposta ricerca e sviluppo, riconosciuto in misura pari al 10 per cento entro il limite annuale di 5 milioni; o ancora il *Patent box*, che dà un beneficio del 26,4 per cento, trattandosi di una extra deduzione del 110 per cento con aliquota ordinaria al 24 per cento.

Con il sistema a doppia aliquota, se, ad esempio, il differenziale d'aliquota IRES fosse pari al 9 per cento (ipotizzando la riduzione dal 24 per cento al 15 per cento), per l'importo soggetto alla minore tassazione ci sarebbe di fatto un beneficio del 9 per cento. Quindi, se nello spirito della Legge Delega si vogliono revisionare le agevolazioni esistenti, si dovrà pensare a fattori correttivi per mantenere inalterato il beneficio fiscale.

Sempre in tema di incentivi fiscali al sistema produttivo, bene anche la disposizione sulla revisione delle agevolazioni, che prevede un più diffuso utilizzo del Regolamento generale di esenzione per categoria. La riduzione delle procedure di notifica di regimi di aiuto alla Commissione europea dovrebbe, infatti, velocizzare l'iter di concessione degli incentivi alle imprese.

Infine, manca nella Legge Delega un riferimento alla *web tax* e, più in generale, alla tassazione degli operatori nel settore digitale.

L'intervento normativo in Italia dovrà essere coordinato con i lavori paralleli condotti sul piano internazionale ed europeo, tenendo conto dei progressi compiuti sulla soluzione a due pilastri concordata dal quadro inclusivo dell'OCSE/G20 sulla BEPS, della recente Direttiva UE 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022, in attuazione del secondo pilastro, nonché dei lavori in corso sul primo pilastro (con prossimo aggiornamento al 30 giugno 2023, data in cui si attende la relazione della Commissione europea sullo stato di avanzamento ai sensi dell'art. 57 della citata Direttiva). L'attuazione del primo pilastro, in particolare, dovrebbe comprendere la definizione di nuovi diritti impositivi innovativi rispetto agli attuali criteri basati sul concetto di "presenza fisica", per far fronte alla crescente digitalizzazione delle imprese e alla continua dematerializzazione dei mercati.

Pur apprezzando gli interventi legislativi degli ultimi anni in materia (ad esempio, con la *web tax* a carattere temporaneo e la disciplina della stabile organizzazione "virtuale"), numerosi sono i profili di incertezza legati ad un elevato rischio di doppia imposizione e agli onerosi sistemi di *compliance* richiesti ai soggetti passivi del nuovo tributo.

Pertanto, pur consapevoli che il tema richieda un coordinamento a livello internazionale, riteniamo opportuno che una riforma fiscale di portata sistemica come quella in esame non possa prescindere da interventi risolutivi sul tema, che conducano a una imposizione dei redditi prodotti nell'ambito dei servizi digitali coerente con la capacità contributiva espressa dai grandi player dell'economia digitale.

Società di comodo

Il disegno di Legge Delega per la riforma fiscale prevede la riformulazione delle disposizioni sulle società non operative.

La disciplina delle società di comodo era stata introdotta per colpire le società utilizzate come scatola per l'intestazione di beni dei soci ma, nel corso degli anni, ha perso questa sua caratteristica originaria.

Nella Legge Delega viene, ora, prevista l'introduzione di nuovi parametri, da aggiornare periodicamente, al fine di individuare le sole società senza impresa che vengono utilizzate per intestare beni nella disponibilità dei soci.

Tuttavia, sarebbe stato preferibile, come soluzione, la soppressione dell'intera disciplina sulle società di comodo, considerato che, nel tempo, essa si è dimostrata essere non più in grado di perseguire gli obiettivi per i quali è stata introdotta.

Si auspica, pertanto, che gli aggiornamenti introdotti con la Legge Delega siano in grado, effettivamente, di evitare che la disciplina vada a colpire quelle società commerciali che, non riuscendo a superare l'anacronistico test di operatività, siano costrette ad individuare le ragioni oggettive che hanno impedito loro di conseguire i ricavi minimi imposti dalla legge, per evitare di dover pagare imposte su un reddito che non hanno realizzato.

È, altresì, auspicabile che l'intervento della riforma, proprio in quanto ispirato ai principi che, sin dall'origine, erano alla base delle norme sulle società di comodo, preveda una sorta di applicazione retroattiva della nuova disciplina, per la quale è possibile escludere, per gli anni precedenti, l'esistenza della società di comodo in base ai nuovi parametri.

IVA

Sul versante dell'IVA, fondamentale è la revisione dei requisiti dell'imposta, da rendere più aderenti alla Direttiva n. 2006/112/CE, anche considerata l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, in materia di IVA. Tra gli esempi di applicazione dei criteri direttivi, bene il richiamo, nella Relazione illustrativa al disegno di Legge Delega, alla necessità di dare maggior rilievo a concetti economici sostanziali, anziché a concetti giuridici tipici del nostro ordinamento.

Ad oggi, sussistono discrasie tra il diritto interno e quello sovranazionale in relazione ai requisiti oggettivo, soggettivo e territoriale. Si pensi, ad esempio, al requisito soggettivo, che per la Corte di Giustizia dell'Unione europea deve essere improntato a un aspetto sostanziale – ad esempio, l'economicità dell'attività esercitata – mentre è definito dall'ordinamento domestico sulla base di un aspetto formale – ad esempio, la veste giuridica assunta dal soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi. E così vi sono discrasie sul requisito oggettivo (si pensi alla definizione di cessione di beni e del criterio di onerosità), nonché sul requisito territoriale, come cita la stessa Relazione illustrativa.

Bene anche la revisione delle disposizioni disciplinanti le operazioni esenti, che dovrebbe consentire di individuare specifiche operazioni per le quali i contribuenti possano optare per l'imponibilità in linea con i criteri posti dalla normativa UE. Le misure da introdurre dovrebbero intervenire, in particolare, sul settore immobiliare, caratterizzato da una normativa particolarmente complessa ove il regime IVA applicabile all'operazione varia in ragione della natura strumentale o abitativa degli immobili e della tipologia degli operatori.

Sulla detrazione, il criterio direttivo è quello di rendere il sistema più aderente all'effettivo utilizzo dei beni o servizi, prevedendo come regola generale l'imputazione specifica dei beni e servizi acquistati alle singole operazioni effettuate. L'applicazione del criterio direttivo può

essere l'occasione, per il legislatore delegato, di fornire una definizione di "operazione accessoria", in linea con il diritto sovranazionale, anche considerata l'esclusione di tale operazione dal calcolo del pro-rata di detrazione.

Bene anche la razionalizzazione della disciplina del Gruppo IVA, finalizzata a semplificare criteri e condizioni per l'esercizio della relativa opzione. Attraverso l'esercizio della delega, potrà essere rivisto il vigente criterio cd. "*all in all out*", mediante il quale l'esercizio dell'opzione vincola tutti i soggetti legati da vincoli finanziari, economici e organizzativi. La disciplina presenta un certo grado di complessità, essendo caratterizzata da meccanismi di presunzione eventualmente disapplicabili. Il legislatore delegato potrà, dunque, semplificare l'accesso e l'applicazione dell'istituto, superando il criterio "*all in all out*" e prevedendo una selezione analitica dei soggetti che aderiscono al Gruppo IVA.

In merito, poi, all'obiettivo di omogenizzare il trattamento IVA per i beni e servizi simili, criterio esplicitamente richiamato fra quelli ai quali si ispirerà l'esercizio della delega da parte del Governo, essa risulta particolarmente rilevante per il settore del Turismo, dove alcune categorie di attività - segnatamente quelle delle agenzie di viaggi e degli stabilimenti balneari - ricadono nell'ambito di applicazione dell'aliquota IVA ordinaria, anziché in quello dell'aliquota ridotta del 10 per cento. Una disparità di trattamento che non ha alcuna ragion d'essere.

Anche per la filiera culturale e creativa, il tema della disomogeneità IVA è quanto mai centrale. Oggi, vigono aliquote diverse (4 per cento, per i prodotti editoriali; 10 per cento, per cinema e spettacoli; 22 per cento, per la musica e i video registrati, per citare alcuni esempi).

Visto il valore culturale e sociale di tale tipologia di consumi, si propone di rivedere la misura dell'aliquota IVA, portandola, per tutte queste tipologie di prodotti e servizi, al 4 per cento.

Infine, l'intervento sulla disciplina IVA riservata agli Enti del Terzo Settore si rende necessario alla luce delle modifiche introdotte dalla Riforma del Terzo Settore, che hanno previsto l'applicazione agli enti di natura non commerciale di talune ipotesi di esclusione ed esenzione IVA finora previste nei confronti delle ONLUS, nonché delle modifiche agli articoli 4 e 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, che hanno ricondotto nel campo di applicazione dell'IVA, in regime di esenzione, talune prestazioni di servizi e cessioni di beni rese dagli enti non commerciali di tipo associativo effettuate in favore di soci, associati e partecipanti.

In proposito, è urgente disinnescare alcune criticità, destinate a coinvolgere, dal 1° gennaio 2024, le realtà associative. Le modifiche introdotte avranno, infatti, importanti conseguenze, sia sul piano sostanziale, sia sul piano operativo, mutando le regole di gestione contabile e fiscale di tali enti. E i decreti delegati, in materia di IVA, potrebbero essere i veicoli normativi adatti per risolvere tali criticità. In questo scenario, inoltre, si potrebbe considerare anche l'opportunità di una sospensione del termine di entrata in vigore del nuovo regime IVA di tali enti, giustificata da un processo di razionalizzazione e di semplificazione del sistema IVA, ben più ampio ed organico.

Semplificazioni degli adempimenti, Statuto del contribuente e Codice tributario unico

La riforma del sistema fiscale deve essere l'occasione per un cambio di paradigma nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti.

Come affermato nel documento di conclusione dell'Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario, della Commissione Finanze e Tesoro del Senato (2021), *“lo Stato deve allontanare ogni tendenza a considerare il contribuente un «evasore che ancora non è stato scoperto», e al contempo efficientare i propri comportamenti (...)”*.

Il nuovo rapporto tra Fisco e contribuenti, dunque, non può che nascere da un processo di cambiamento culturale, che porti a mutare i comportamenti, degli uni e degli altri, in senso virtuoso. Il cambiamento culturale può essere innescato percorrendo diverse strade, tra le quali quella della razionalizzazione degli adempimenti fiscali.

Bene, quindi, che nella Legge Delega il tema della semplificazione degli adempimenti sia un tema centrale.

La semplificazione degli adempimenti dell'obbligazione tributaria, e dunque dei relativi costi, porterebbe, di certo, ad un potenziamento degli adempimenti spontanei (*compliance*). Il potenziamento degli adempimenti spontanei porterebbe ad una riduzione del tasso di evasione, andando a generare anche risorse per perseguire l'obiettivo della riduzione del carico fiscale.

Importanti, in tale ottica, le previsioni contenute nella Legge Delega e riguardanti, in particolare: l'esclusione dalla decadenza dai benefici fiscali in caso di inadempimenti formali; la riduzione degli obblighi dichiarativi; l'armonizzazione dei termini degli adempimenti tributari, con particolare attenzione per quelli in scadenza nel mese di agosto; la semplificazione della modulistica; la sospensione, nei mesi di agosto e dicembre, dell'invio di comunicazioni, inviti ed atti da parte dell'Agenzia delle Entrate; l'implementazione dei servizi digitali a disposizione dei cittadini.

Ed altrettanto importanti sono, in questo contesto, la qualificazione dello Statuto dei Diritti del Contribuente come legge generale tributaria, e il riordino della normativa nella prospettiva di un unico Codice tributario.

Bene, in questo senso, il riferimento ai principi del legittimo affidamento del contribuente, al rafforzamento dell'obbligo di motivazione da parte dell'ente impositore, al diritto di accesso agli atti del procedimento tributario, al potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela.

Inoltre, la codificazione delle disposizioni vigenti (oltre ottocento, frammentate nei vari testi unici e leggi speciali) è indispensabile se si vuole che la normativa fiscale sia chiara e trasparente.

Corretto anche che la Legge Delega preveda una razionalizzazione dell'istituto dell'interpello. È, sicuramente, da condividere il fine di ridurre il ricorso agli interPELLI, implementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, anche prevedendo una casistica delle fattispecie di abuso del diritto, elaborati a seguito dell'interlocuzione con le associazioni di categoria e con gli ordini professionali.

Non condividiamo, invece, la scelta di prevedere un contributo a carico degli interpellanti, da quantificare in base a diversi fattori, per finanziare la specializzazione e la formazione continua del personale delle Agenzie fiscali.

Non condividiamo, altresì, la scelta di differenziare le platee di contribuenti, per legge, a seconda della natura (persone fisiche, imprese) e delle dimensioni (minori e maggiori), discriminando in tal modo i contribuenti.

Se, per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, si vuole subordinare la procedura di interpello alle sole ipotesi in cui non sia possibile ottenere risposte scritte, mediante servizi di interlocuzione rapida, che almeno si preveda - come già esiste per l'interpello - un termine ultimo, entro il quale l'Amministrazione finanziaria debba rispondere, pena il formarsi del silenzio assenso sulla soluzione interpretativa indicata dal contribuente.

Infine, non si condivide la scelta del progressivo superamento degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA), elaborati da SOSE insieme alle associazioni di categoria. La necessità di una condivisione, tra Amministrazione finanziaria e associazioni di categoria, dei criteri per la costruzione delle stime dei ricavi e dei redditi delle imprese, non può considerarsi venuta meno. Tale necessità, anzi, è ora ancor più sentita data la previsione, nella Legge Delega, dell'introduzione del concordato preventivo biennale e del potenziamento dell'adempimento collaborativo.

È per questo che accogliamo, con favore, la modifica normativa introdotta in sede di conversione in legge del decreto-legge 24 febbraio 2023, n. 13, recante "*Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)*", con cui la SOSE è chiamata a porre in essere ogni attività per favorire l'introduzione del concordato preventivo e l'implementazione dell'adempimento collaborativo.

Auspichiamo, pertanto, che il collaborativo confronto tra l'Amministrazione finanziaria e le associazioni di categoria - che ha permesso la costruzione e l'utilizzo degli ISA - prosegua, in seno alla SOSE, anche per la costruzione del nuovo concordato preventivo biennale.

Accertamento tributario

In tema di accertamento, riteniamo che l'ampia disponibilità di banche dati, da parte dell'Amministrazione finanziaria, permetta ormai un largo utilizzo di ricostruzioni analitiche dei ricavi o dei compensi. In tale contesto, è indispensabile la partecipazione del contribuente all'attività di controllo, attraverso l'istituto del contraddittorio.

Bene, dunque, che le norme sul procedimento di accertamento della Legge Delega si muovano su tre diversi fronti: riconoscimento di maggiori diritti di difesa per il contribuente; implementazione della *compliance*; nuove metodologie di ricerca dell'evasione e dell'elusione fiscale.

Di particolare importanza, è la previsione di un potenziamento del regime dell'adempimento collaborativo e quella sull'introduzione dell'istituto del concordato preventivo biennale.

Il regime dell'adempimento collaborativo consente ai contribuenti di grandi dimensioni di instaurare un confronto costante, con l'Agenzia delle Entrate, per la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, in un momento antecedente alla presentazione della dichiarazione. Presupposto per l'adesione a tale regime è l'esistenza, in seno all'impresa, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione e gestione dei rischi fiscali.

Nella prospettiva di un sistema che promuova l'adempimento spontaneo e il controllo preventivo per il più ampio numero di contribuenti, il legislatore delegato dovrà abbassare la soglia di accesso alla *cooperative compliance* rispetto a quanto previsto dal decreto legislativo n. 128 del 2015.

Inoltre, nell'ambito dei gruppi societari, si potrebbe prevedere che l'accesso di una delle società del gruppo al sistema della *cooperative compliance* consenta di entrare anche alle altre società appartenenti al medesimo gruppo, a condizione che adottino il *tax control framework*, ossia il meccanismo di analisi del rischio fiscale.

Anche sul versante sanzionatorio, è possibile effettuare interventi mirati come, ad esempio, abbassare, o in taluni casi eliminare, la sanzione amministrativa laddove vi sia un rapporto di trasparenza e collaborazione tra contribuente e Fisco. Parimenti, sul versante penale, si potrebbe prevedere l'esclusione, per il contribuente che abbia operato una piena *disclosure*, dal reato di infedele dichiarazione, di cui all'art. 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000.

La Legge Delega prevede, quale rilevante novità, la possibilità di "certificazione" di tale sistema anche da parte dei professionisti e degli intermediari. Sarà necessario prestare particolare attenzione all'attuazione di tale profilo, in quanto, nella Legge Delega viene stabilito che, anche nel caso di certificazione da parte dei professionisti, sono fatti salvi i poteri di controllo dell'Agenzia delle Entrate.

Giusto lasciare all'Agenzia delle Entrate la possibilità di intervenire per prevenire frodi di ampio respiro, ma gli effetti della certificazione, da parte dei professionisti e degli intermediari, debbono dare certezza al contribuente; solo in tal modo, sarà effettivamente possibile potenziare, tramite l'intervento dei professionisti e degli intermediari, l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo.

Altro profilo di assoluto interesse, è anche la previsione dell'istituto del concordato preventivo biennale, voluta dal Governo proprio per riscrivere le regole della lotta all'evasione fiscale "*che diventa preventiva e non più repressiva*".

Le regole di ingaggio debbono essere chiare e di facile attuazione.

Nel tempo, ci sono stati diversi tentativi di applicazione di concordati preventivi: si parte dall'art. 6 della legge n. 289 del 2003, per passare, poi, all'art. 33 del decreto legge n. 269 del 2003, fino a giungere all'art. 1, commi da 387 a 398, della legge finanziaria per il 2005 (legge n. 311 del 2004).

L'unica previsione di legge ad avere avuto un'effettiva attuazione è stata quella contenuta nel citato art. 33 del decreto legge n. 269 del 2003, ai sensi del quale il contribuente poteva aderire ad un regime di concordato preventivo triennale, al fine di ottenere, non solo la determinazione agevolata delle imposte sul reddito, ma anche l'esonero da taluni

adempimenti contabili ai fini IVA e la limitazione dei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Il concordato preventivo biennale dovrà andare di pari passo con la digitalizzazione della "macchina fiscale", anche grazie - come detto - allo sfruttamento della banca dati implementata dalla SOSE.

L'esonero da taluni adempimenti e la limitazione dei poteri di accertamento non sono previsti nella disciplina del nuovo istituto. Si auspica un ripensamento su tali profili, in quanto in grado di rendere più probabile l'adesione all'istituto da parte dei contribuenti.

Infine, come precedentemente scritto, auspichiamo che la costruzione dei criteri e dei parametri per la stima dei ricavi e compensi, oggetto di proposta del concordato preventivo, sia un processo condiviso con le associazioni di categoria, così come avviene oggi per gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA).

Giochi

Il riordino della disciplina vigente in materia di giochi pubblici è atteso da anni per superare le criticità esistenti nelle politiche di offerta, in particolare tra disposizioni statali e delle autonomie locali.

Al riguardo occorre:

- contemperare gli interessi pubblici (salute, erario, ordine pubblico) preservando l'attuale modello concessorio previsto per ogni singolo gioco, valorizzando i sistemi di controllo telematico dell'offerta e superando la "questione territoriale" che, con misure di prevenzione dalle dipendenze dimostrate non efficaci, non tutela le persone e mette a rischio legalità e gettito. Distanze e limiti orari, peraltro, determinano la sostanziale impossibilità di mettere a terra i punti di gioco in concessione statale, impedendo le procedure di gara allo scadere delle diverse concessioni;
- individuare criteri che assicurino la dislocazione dei luoghi sull'intero territorio nazionale tutelando gli avviamenti esistenti, nell'interesse dell'occupazione generata oltre che del gettito emerso;
- prevedere parametri nazionali di qualificazione degli esercizi, considerando la domanda esistente: nel 2022 oltre il 50 per cento delle somme spese dai giocatori si è generato nei punti di prossimità quali bar o tabaccherie, in misura equivalente tra apparecchi da gioco e lotterie. La distribuzione equilibrata tra punti specializzati (dove si erogano solo prodotti di gioco) e punti generalisti (dove i prodotti di gioco affiancano la vendita di altri prodotti), senza esasperare il concetto di specializzazione al punto da rinunciare all'offerta generalista è a sua volta determinante per una presenza ridottasi nel tempo ma ancora capillare per i necessari presidi sui territori di legalità, protezione degli utenti e gettito (obiettivi della regolamentazione del gioco pubblico). Diversamente, si potrebbe generare una perdita di controllo dell'offerta a favore di offerte illegali, una perdita di tutela degli utenti esposti a prodotti di gioco incontrollati e senza misura, una perdita di gettito erariale da emersione nonché di

redditi da lavoro. La specializzazione va intesa non come attività dedicata all'offerta esclusiva di gioco, ma quale misura e incentivazione delle capacità delle aziende esistenti di gestire responsabilmente la distribuzione del prodotto. Il tutto valorizzando ed incentivando la rete generalista già impegnata nella distribuzione di prodotti quali tabacchi e/o alcolici, anche in considerazione degli impatti in termini di sopravvivenza delle piccole e medie imprese coinvolte. Determinanti sono, quindi, gli obblighi formativi per gestori ed esercenti, da rendere anch'essi omogenei e certificabili a livello nazionale;

- prevedere meccanismi tecnici di autoesclusione e di registrazione nazionale unica dei soggetti che intendono essere esclusi dal gioco;
- una chiara disciplina dell'utilizzo e della commercializzazione degli strumenti di pagamento per il gioco a distanza e del ruolo svolto dai pubblici esercizi e dagli esercizi commerciali, per finalità di tutela della concorrenza.

Proposta di Legge Delega al Governo per la riforma fiscale (A.C. 75)

La proposta di legge A.C. 75 riproduce, integralmente, il disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale (A.S. 2651), presentato nella scorsa legislatura dal Governo all'epoca in carica e modificato, successivamente, dalla Camera dei Deputati. L'iter di approvazione dell'Atto non si è, tuttavia, concluso per la fine anticipata della legislatura.

Alcuni principi e criteri direttivi contenuti nella proposta di legge in esame - e su cui si conferma il nostro favore - sono, sostanzialmente, analoghi a quelli contenuti nel disegno di legge delega A.C. 1038.

In particolare, si evidenziano quelli concernenti la revisione dell'IRES e della tassazione del reddito d'impresa, che prevedono:

- la semplificazione e la razionalizzazione della tassazione del reddito d'impresa, finalizzate alla riduzione degli adempimenti amministrativi a carico delle imprese;
- il rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e valori fiscali;
- 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.

Si conferma il nostro favore anche con riferimento al principio che prevede il graduale superamento dell'IRAP, a partire dalle società di persone, dagli studi associati e dalle società tra professionisti, garantendo, in ogni caso, il finanziamento del fabbisogno sanitario.

Infine, sul versante dell'IVA, in merito ai principi che prevedono la razionalizzazione della struttura dell'imposta, con particolare riferimento al numero e ai livelli delle aliquote e alla distribuzione delle basi imponibili tra le diverse aliquote, si ribadisce che la razionalizzazione non dovrà, comunque, tradursi in un incremento complessivo della tassazione indiretta su beni e servizi.