

Legge 111/2023
Delega al Governo per
la Riforma fiscale

Settembre 2023

SOMMARIO

| | |
|---|-----------|
| PREMESSA | 3 |
| 1. PRINCIPI GENERALI | 4 |
| 2. LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE | 4 |
| 3. IRPEF | 5 |
| 4. IRES | 7 |
| 5. IVA | 10 |
| 6. IRAP | 11 |
| 7. CRISI D'IMPRESA | 11 |
| 8. IMPOSTE INDIRETTE DIVERSE DALL'IVA | 12 |
| 9. ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE | 13 |
| 9.1 FEDERALISMO FISCALE REGIONALE | 13 |
| 9.2 FEDERALISMO FISCALE DI COMUNI E PROVINCE | 13 |
| 10. REVISIONE DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI | 14 |
| 11. ACCERTAMENTO, ADESIONE E ADEMPIMENTO SPONTANEO | 14 |
| 12. REVISIONE DELLA RISCOSSIONE | 16 |
| 13. CONTENZIOSO TRIBUTARIO E SANZIONI | 16 |
| 13.1 CONTENZIOSO | 16 |
| 13.2 DISCIPLINA DELLE SANZIONI | 17 |
| 14. TESTI UNICI | 18 |
| 15. DISPOSIZIONI FINANZIARIE | 18 |

PREMESSA

La legge 111/2023 di Delega al Governo per la riforma fiscale è stata approvata dal Parlamento lo scorso 2 agosto 2023, ed è entrata in vigore il 29 agosto, dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Il Provvedimento, a seguito delle modifiche apportate dalle due Camere, è composto da 23 articoli, distribuiti in cinque Titoli e fissa attraverso ciascuno di essi, i criteri e i principi da seguire per una revisione a 360° del sistema tributario.

I decreti delegati che concretizzeranno i principi espressi dalla Legge delega dovranno essere adottati dal Governo nell'arco di 24 mesi. Occorre, per altro, segnalare che lo scorso 4 agosto il MEF ha istituito con decreto il Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria, a cui partecipano anche Commissioni di esperti, che stanno mettendo a punto gli schemi dei decreti attuativi della legge delega, in vista del successivo esame da parte del Governo e del Parlamento.

Sin dal principio, l'ANCE ha condiviso l'impianto generale della riforma fiscale, improntato alla razionalizzazione e alla semplificazione del sistema tributario, intervenendo in sede parlamentare affinché tra i criteri direttivi della revisione dell'IRPEF fosse inserita anche la tutela della rigenerazione urbana e della rifunzionalizzazione edilizia, in linea con la necessità di tutelare il bene casa, sia in proprietà che in locazione.

Le misure che devono essere messe in campo dai decreti delegati sono numerose: dalla revisione dell'IRPEF e dell'IRES, a quella dell'IRAP, dell'IVA e delle imposte d'atto, dall'attuazione del federalismo fiscale alla revisione delle modalità di accertamento delle imposte e dei sistemi di riscossione, nonché al riordino del contenzioso tributario e del sistema sanzionatorio.

Di seguito il punto sui temi di interesse.

1. PRINCIPI GENERALI

L'art.2 del Provvedimento delega il Governo ad emanare, entro ventiquattro mesi dalla sua entrata in vigore uno o più decreti legislativi volti alla revisione del sistema fiscale fissandone i tempi e il procedimento di attuazione. Tra i principi generali del diritto tributario nazionale fissati dal provvedimento si annoverano:

- lo **stimolo alla crescita economica** attraverso l'efficienza della struttura delle imposte e riduzione del carico fiscale, fermi restando i principi della progressività e dell'equità del sistema tributario;
- il **contrasto all'evasione fiscale**, tra le altre cose, attraverso il pieno utilizzo dei dati provenienti dalla fatturazione elettronica e delle tecnologie digitali;
- la possibilità di destinare alla compensazione della riduzione della pressione fiscale le risorse derivanti dal **miglioramento dell'adempimento spontaneo** degli obblighi tributari (principio inserito durante l'esame alla Camera);
- la **razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario**, attraverso un efficiente utilizzo tecnologico dei dati ottenuti attraverso lo scambio di informazioni, l'eliminazione dei micro-tributi;
- la **semplificazione degli adempimenti dichiarativi**, anche mediante il rafforzamento del divieto per l'Amministrazione finanziaria di richiedere ai contribuenti documenti già in suo possesso;
- la **garanzia della piena applicazione dei principi di autonomia finanziaria degli enti territoriali**, delle **Regioni a statuto speciale** e delle **Province autonome di Trento e Bolzano**.

Ai fini della semplificazione del sistema tributario e la revisione degli adempimenti, è previsto il **coinvolgimento delle Associazioni di categoria** maggiormente rappresentative a livello nazionale **in appositi tavoli tecnici** con il Governo e gli Enti territoriali.

A tal fine, con specifico D.M. del 4 agosto scorso, il MEF ha istituito il Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria formato da un Comitato di coordinamento generale, da una Segreteria tecnica e da Commissioni di esperti.

In linea generale, inoltre, viene assicurata la piena collaborazione con Regioni ed Enti locali, nella predisposizione dei decreti delegati.

2. LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

L'art.4 della legge delega fissa alcuni principi relativi alla revisione dello Statuto del contribuente (legge 212/2000), con particolare riferimento al suo legittimo affidamento e alla certezza del diritto. Durante l'esame parlamentare della delega, è stata introdotta una disposizione in base alla quale le disposizioni dello Statuto del contribuente costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione della legislazione tributaria.

Tra i principi, in questo ambito sono, inoltre, previsti:

- il **rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi**, con indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa;
- la **razionalizzazione dello strumento degli interpelli**, riducendone il ricorso da parte dei contribuenti, **privilegiando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale**, elaborati anche **a seguito di interlocuzioni** con gli ordini professionali, **con le associazioni di categoria** e gli altri enti esponenti di interessi collettivi. Sempre nell'ottica di una loro razionalizzazione, viene prevista la possibilità di subordinare gli interpelli al versamento di un contributo da parte degli istanti, commisurato anche al valore della questione ed alla tipologia di contribuente. Durante l'esame parlamentare è stato, poi, introdotto il riferimento alla consulenza giuridica, distinguendola dall'interpello, con l'obiettivo di prevederne, nelle norme delegate, procedure, presupposti ed effetti.
- una disciplina generale del **diritto di accesso agli atti del procedimento tributario**;
- l'**applicazione generalizzata del contraddittorio**, a pena di nullità;
- una **disciplina generale delle invalidità degli atti impositivi** e della riscossione;
- il **potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela**.
- l'**istituzione della figura del Garante Nazionale del Contribuente** (organo monocratico di durata quadriennale) di livello nazionale, che sopprime i Garanti del Contribuente di livello regionale. Tale novità è stata introdotta nel corso dell'esame del provvedimento in Commissione.

3. IRPEF

L'art.5 fissa i principi direttivi specifici per l'aggiornamento dell'IRPEF, annunciandone una revisione organica e complessiva.

In **linea generale**, la riforma è orientata a prevedere:

- una **graduale riduzione dell'imposta**, nel rispetto del principio di progressività e nella prospettiva di transitare verso l'aliquota impositiva unica.

Da prime anticipazioni, ciò potrebbe significare, nel breve periodo, la rimodulazione di scaglioni ed aliquote, con passaggio a soli 3 scaglioni di reddito con aliquote più basse di quelle vigenti (oggi gli scaglioni sono 4 con aliquote che vanno dal 23% al 43%) e, nel lungo periodo, introduzione di un sistema fiscale con aliquota fissa (*flat tax*) per tutti, anche per lavoratori dipendenti, garantendo la progressività attraverso un sistema di detrazioni¹;

- la **revisione degli incentivi fiscali** (*tax expenditures*: oggi più di 600 incentivi per 165 mld di spesa pubblica) probabilmente graduati in funzione del

¹ Vedasi, in tal senso, la Relazione tecnica al DdL 1038/C.

reddito del beneficiario, **con particolare riguardo** alla composizione del nucleo familiare ed alla **tutela del bene casa**. In fase di discussione parlamentare della delega fiscale, è stato specificato che la tutela del bene casa riguarda **sia il bene in proprietà che in locazione**.

Nella revisione degli incentivi fiscali viene previsto che si debba comunque assicurare la tutela della salute delle persone, dell'istruzione, della previdenza complementare, e agli obiettivi di **miglioramento dell'efficienza energetica** e della **riduzione del rischio sismico**. A questo ultimo riguardo, in linea con le istanze rappresentate dall'Ance in sede parlamentare, viene affiancato **l'obiettivo della rigenerazione urbana e della rifunionalizzazione edilizia**, valutando anche le esigenze di tutela, manutenzione e conservazione dei beni culturali (articolo 10 del codice dei beni culturali, D. Lgs. n. 42 del 2004);

- il graduale **perseguimento dell'equità orizzontale**, con l'eliminazione delle differenze attualmente vigenti tra i trattamenti fiscali dei redditi riconducibili alle varie categorie imponibili (es. redditi da lavoro dipendente, redditi da pensione, redditi da lavoro autonomo).

Sotto tale profilo, nel corso della discussione alla Camera è stato inserito un principio relativo all'**applicazione**, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, **di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF** e delle relative addizionali, in misura agevolata, sulle **retribuzioni corrisposte a titolo di straordinario o di premi di produttività** che eccedono una determinata soglia e sulla tredicesima mensilità per i redditi da lavoro dipendente.

Viene, inoltre, inserito un principio relativo alla possibile estensione del regime agevolato di tassazione degli incrementi di produttività (introdotto, per l'anno 2023), anche alle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni;

- **l'inclusione dei redditi assoggettati a imposta sostitutiva** o a ritenuta a titolo d'imposta nel reddito complessivo cui fare riferimento **ai fini del calcolo delle agevolazioni fiscali** o di altri benefici.

Vengono, poi, fissati i principi guida per la **revisione delle varie categorie di reddito** assoggettate ad IRPEF. Tra questi, particolarmente interessanti appaiono quelli delineati per i:

- **redditi dei fabbricati**, per i quali è prevista la possibilità di estendere il regime opzionale della "cedolare secca" sui redditi da locazione di immobili diversi da quelli abitativi². In sede referente, alla Camera, è stata introdotta una precisazione volta a chiarire che l'estensione della cedolare secca alla locazione di immobili non abitativi si applica ove il conduttore sia un esercente attività di impresa ovvero di un'arte o una professione;
- **redditi di natura finanziaria**, per quali si intende armonizzare la disciplina con un'unica categoria reddituale per le ipotesi ad oggi incluse fra i redditi di

² Attualmente, la "cedolare secca" con aliquota del 21% o del 10% (quest'ultima per i contratti di locazione a canone concordato) riguarda i soli fabbricati a destinazione abitativa (art.3, D.lgs. 23/2011)

capitale (es. dividendi ed interessi) e i redditi diversi di natura finanziaria (es. plusvalenze), con calcolo effettuato in base al principio di cassa, e possibilità di compensazione. Viene prevista l'applicazione di un'imposta sostitutiva sull'insieme dei redditi di natura finanziaria realizzati nell'anno solare. Viene introdotta la dichiarazione dei redditi di natura finanziaria. La revisione non impatterà sulla tassazione dei rendimenti derivanti da titoli di Stato, per i quali verrà mantenuto il livello di imposizione attuale (imposta sostitutiva con aliquota 12,50%);

- **redditi da lavoro dipendente e assimilati**, con l'obiettivo di revisione e semplificazione delle disposizioni riguardanti somme e valori esclusi dalla formazione del reddito, con particolare riguardo ai limiti di non concorrenza al reddito previsti per i compensi in natura (cd. *fringe benefit*), salvaguardando le finalità della mobilità sostenibile, dell'implementazione della previdenza complementare, dell'efficientamento energetico, dell'assistenza sanitaria, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali;
- **redditi di impresa**, per i quali è prevista la possibilità di applicazione di un regime opzionale di tipo proporzionale con aliquota allineata a quella IRES (oggi 24%). Ciò al fine di uniformare il regime fiscale di imprese individuali e società di persone con quello delle società di capitali, in modo tale da rendere più neutrale il sistema tributario, rispetto alla forma giuridica assunta;
- **redditi diversi**, relativamente ai quali viene manifestata l'intenzione di stabilizzare l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni anche edificabili, con aliquota variabile in funzione del periodo di possesso del bene.

Viene inoltre prevista la revisione della tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione di aree edificabili, prevenendo, in particolare per quelle acquisite per effetto di donazione, che la plusvalenza sia calcolata assumendo, quale costo iniziale, quello sostenuto dal donante.

4. IRES

L'art. 6 della legge 111/2023 prevede una revisione dell'IRES che istituisce un doppio binario fiscale, per cui accanto alla misura ordinaria dell'IRES al 24%, il Governo, nell'esercizio della delega, dovrà prevedere un'aliquota ridotta da riconoscere se, nei 2 periodi d'imposta successivi a quello in cui è stato prodotto il reddito, questo venga impiegato in tutto o in parte alternativamente:

1. in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati;
2. in nuove assunzioni ovvero in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili

Come precisato nella Relazione illustrativa, la norma intende favorire la competitività delle imprese, la crescita economica e l'incremento della base occupazionale.

Pertanto, la riduzione dell'aliquota precede l'effettuazione degli investimenti, che vanno operati entro i 2 periodi d'imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito assoggettato a imposizione con l'aliquota ridotta.

La riduzione, per contro, non si applica al reddito corrispondente agli utili che, nel già menzionato biennio, sono distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa. La distribuzione degli utili stessi si presume avvenuta qualora sia accertata l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti.

Al riguardo è stato anche previsto, in linea con le istanze dell'Ance, **che per le imprese che non beneficiano della citata riduzione dell'imposta sui redditi, saranno incentivati gli investimenti qualificati, anche attraverso il potenziamento dell'ammortamento, e le nuove assunzioni anche attraverso una maggiorazione della deducibilità dei costi relativi.**

In conformità con questo principio, viene previsto un conseguente adeguamento degli incentivi fiscali alle imprese oggi vigenti³.

Vengono, altresì, individuati ulteriori principi collegati all'applicazione del reddito d'impresa, quali:

- **allineamento dei valori fiscali con quelli contabili.**

Tale principio, anche in base a quanto previsto dall'art.9, co.1, lett.c, della legge 111/2023, è diretto a limitare le variazioni in aumento e in diminuzione, da appartare alle risultanze del Conto Economico, quali quelle concernenti, tra gli altri, gli ammortamenti e le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale.

In particolare, il Governo è stato delegato a perseguire il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici, attraverso la semplificazione della disciplina del Codice civile in materia di bilancio con particolare riguardo alle imprese di piccole dimensioni;

- **revisione della disciplina della deducibilità degli interessi passivi**, anche con l'introduzione di una franchigia entro la quale opera la deducibilità piena (art.6).

Attualmente la disciplina, così come modificata dalla cd. Direttiva ATAD (Dir 2016/1164/UE), prevede la deducibilità degli interessi passivi solo entro un ammontare pari al 30% del Risultato Operativo Lordo della gestione caratteristica-ROL (art.96 TUIR). Come evidenziato nella Relazione illustrativa al provvedimento, la Direttiva europea consente agli Stati membri di fissare una soglia di interessi passivi sempre deducibili, per la quale non opera alcuna limitazione alla deducibilità. Viene, in particolare, consentito di esonerare dalla limitazione le società stand-alone - che non fanno, cioè, parte di un gruppo societario consolidato a fini contabili e senza alcuna impresa associata o stabile organizzazione - e i gruppi societari il cui ammontare complessivo degli interessi passivi non superi i 3 milioni di euro.

³ Cfr. art.9, co.1, lett.d.

Ciò in quanto in tali casi non possono manifestarsi fenomeni di erosione della base imponibile che la Direttiva intende colpire e potrebbe, quindi, essere quanto meno prevista una franchigia di interessi passivi comunque deducibili, come avvenuto in molti Stati europei⁴.

Connesso al tema della revisione dell'IRES e, più in generale, della determinazione del reddito d'impresa assoggettato a tassazione, il DdL si pone anche l'obiettivo di **rivedere la disciplina delle società non operative** (art.9, co.1, lett.b), prevedendo:

- l'individuazione di nuovi parametri, da aggiornare periodicamente, che consentano di individuare le società senza impresa,
- la determinazione di cause di esclusione che tengano conto, tra l'altro, dell'esistenza di un congruo numero di lavoratori dipendenti.

Sempre nell'ambito **più generale della determinazione del reddito d'impresa**, il provvedimento indica i seguenti principi:

- in un'ottica di semplificazione, **rivedere le disciplina dei costi parzialmente deducibili** (art.9, co.1, lett.c).

In quest'ambito, la Relazione illustrativa ammette la possibilità di rivedere le numerose disposizioni che limitano la deducibilità dei costi afferenti ai lavoratori dipendenti (es. spese inerenti ai fabbricati concessi in uso ai dipendenti, vitto e alloggio per le trasferte, costo per l'uso dell'auto assegnata al dipendente e spese telefoniche). In un'ottica di alleggerimento del costo fiscale del lavoro, potranno essere eliminate o rivisitate le disposizioni che limitano la deducibilità di costi per i dipendenti che, in linea generale, corrispondono a *fringe benefit* tassati in capo a questi ultimi;

- **rivedere e razionalizzare gli incentivi fiscali alle imprese, compresa la "fiscalità di vantaggio"**, ossia il sistema diretto a favorire le attività economiche in particolari aree geografiche del Paese, privilegiando a tal fine le fattispecie previste dal regolamento europeo sugli Aiuti di Stato che vengono considerati aiuti compatibili con il mercato interno in grado di attivare incentivi non soggetti a specifica autorizzazione da parte dell'UE (art.9, co.1, lett.e).
- favorire lo **sviluppo economico del Mezzogiorno** e la riduzione del divario territoriale, valutando la semplificazione del sistema di agevolazioni fiscali nei riguardi delle imprese finalizzato al sostegno degli investimenti, con particolare riferimento alle zone economiche speciali (art.9, co.1, lett.e-bis).

⁴ In particolare, in alcuni Paesi si è scelto di non applicare i limiti di deducibilità ai finanziamenti erogati da parti indipendenti mentre in altri si è scelto di adottare i correttivi consentiti dalla Direttiva (cfr. relazione illustrativa al DdL).

5. IVA

L'art.7 della legge delega fiscale contiene una serie di principi volti a rivedere la disciplina dell'IVA, nei seguenti ambiti:

- **ridefinizione dei presupposti dell'imposta**, per renderli più conformi alla normativa UE;
- **revisione della disciplina delle operazioni esenti**, ivi comprese le opzioni per l'imponibilità in deroga al regime generale di esenzione (ad es. regime delle cessioni e locazioni di fabbricati), secondo quanto previsto dalla disciplina UE.

Come precisato nella Relazione illustrativa, l'obiettivo è quello di conferire maggior organicità e coerenza al sistema delle opzioni per l'imponibilità ad IVA delle operazioni di cessione e locazione immobiliare, oggi differenziate in funzione della destinazione, abitativa o meno, degli immobili oggetto delle stesse;

- **razionalizzazione del numero e della misura delle aliquote**, uniformando il regime per i beni e servizi simili, ivi compresi i beni e servizi meritevoli di agevolazione, se soddisfano esigenze a maggior rilevanza sociale.

In linea con la Direttiva 112/2006/UE (come modificata dalla Dir 2022/542/UE) potranno essere previste:

- 2 aliquote ridotte non inferiori al 5% per un massimo di 24 categorie di beni e servizi elencati nell'Allegato III alla Direttiva (es. opere di interesse pubblico -quali, in Italia, le opere di urbanizzazione- o le "secondo case" non di lusso assoggettate all'aliquota del 10%);
- 1 inferiore al 5% per un massimo di 7 categorie di beni e servizi elencati nell'Allegato III alla Direttiva (in Italia, la "prima casa" non di lusso, assoggettata ad aliquota del 4%);
- 1 aliquota zero (operazione esente con diritto a detrazione). In Italia, tale fattispecie è rappresentata, nella sostanza, dalla cessione ai Comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo dei contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzione di lottizzazione (art.51, legge 342/2000).

Nei limiti indicati possono, inoltre, essere applicate aliquote ridotte, a particolari condizioni, anche alle cessioni di abitazioni non comprese nelle categorie dell'Allegato III;

- **revisione della disciplina della detrazione**, al fine di rendere la detrazione maggiormente aderente all'effettivo utilizzo dei beni e servizi in operazioni imponibili. In particolare:
 - verrà limitata l'applicazione del pro-rata di detraibilità generale, ai soli beni e servizi e servizi a uso promiscuo, utilizzati quindi sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni esenti, e di operare negli altri casi la detrazione secondo un criterio

analitico di afferenza dei beni e dei servizi acquistati alle singole operazioni sulla base della natura delle operazioni stesse;

- per quanto riguarda specificamente il settore immobiliare, verrà rivisto il principio di “indetraibilità oggettiva” (art. 19, bis 1, lett.i, DPR 633/1972), che esclude la detrazione dell’IVA dovuta sull’acquisto, locazione, gestione e recupero di fabbricati abitativi per le imprese diverse da quelle che svolgono in via esclusiva o prevalente attività edilizia nel settore abitativo. Anche in tale ipotesi, la revisione sarà diretta a rendere l’esercizio della detrazione coerente con la natura dell’operazione per la quale è utilizzato il bene o il servizio acquistato;
- per ciò che concerne il termine entro cui operare la detrazione, verrà rivista l’attuale disciplina (art.1, co.1, DPR 100/1998), in base alla quale la detrazione non può essere esercitata nel periodo in cui l’imposta è diventata esigibile ma in quello in cui la fattura è ricevuta.

Infine, anche in virtù di quanto previsto dall’art.16, co.1, lett.g), la riforma dell’IVA sarà diretta anche a semplificare e velocizzare le procedure relative ai rimborsi IVA. Su questo punto, la Relazione illustrativa specifica che il criterio di semplificazione e velocizzazione *“interesserà ad esempio l’IVA rendendo l’ordinamento interno maggiormente aderente ai criteri elaborati dalla Corte di Giustizia, secondo la quale il soggetto passivo dell’IVA che si trovi in una posizione creditoria può, in attuazione del principio di neutralità dell’imposta, richiedere il rimborso dell’IVA a credito, senza che le modalità adottate dagli Stati membri rendano difficile ottenere tale rimborso. In base al criterio di delega potranno, pertanto, essere apportate modifiche alla normativa attuale per consentire al contribuente di ottenere agevolmente e in tempi rapidi il rimborso”*.

6. IRAP

L’art.8 della delega fiscale interviene in materia di IRAP, prevedendo la graduale eliminazione dell’imposta e la sua sostituzione con un’addizionale IRES sempre finalizzata al finanziamento della Sanità, con l’obiettivo di assicurare l’equivalenza di gettito. In questo ambito, la Commissione Finanze ha introdotto una modifica volta a precisare che la sovra imposta sarà introdotta con invarianza di carico fiscale.

7. CRISI D’IMPRESA

Tra i principi generali, l’art.9 individua anche l’**applicabilità della transazione fiscale nell’ambito della “composizione negoziata della crisi d’impresa”** disciplinata dal D.Lgs. 14/2019 (*Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza*). In particolare, vengono previsti:

- la possibilità di raggiungere un accordo con i creditori per il pagamento parziale o dilazionato di tutti i tributi, compresi quelli locali (imposte erariali

ed IMU);

- l'intervento del Tribunale a conferma dell'accordo transattivo.

Sul tema, ulteriori disposizioni d'interesse riguardano:

- la revisione del regime di tassazione del reddito delle imprese che ricorrono alle procedure del *Codice della crisi*, con una distinzione a seconda che l'impresa acceda agli istituti di liquidazione del patrimonio o di risanamento aziendale.

In sostanza, l'individuazione, a fini fiscali, della natura liquidatoria di una procedura va operata non sulla base della sua qualificazione ai sensi del *Codice della crisi*, ma in funzione dell'estinzione o meno dell'impresa debitrice;

- il trattamento fiscale dei componenti positivi derivanti dallo stralcio dei debiti fiscali o delle perdite su crediti per tutti gli istituti disciplinati dal *Codice della crisi*;
- disposizioni in tema di rimborso, cessione dei crediti d'imposta maturati nel corso delle procedure d'insolvenza e di notifica degli atti impositivi;
- la semplificazione e razionalizzare della disciplina della liquidazione ordinaria delle imprese individuali e delle società commerciali, stabilendo la definitività del reddito relativo a ciascun periodo di imposta, con alcuni correttivi.

8. IMPOSTE INDIRETTE DIVERSE DALL'IVA

L'art.10 della legge delega interviene anche sulle altre imposte indirette diverse dall'IVA, prevedendo la:

- **razionalizzazione dell'imposta di registro e degli altri tributi indiretti**, anche mediante l'accorpamento o la soppressione di alcune fattispecie, ivi compresa la revisione della base imponibile;
- **sostituzione del bollo**, delle imposte **ipotecaria e catastali**, dei **tributi speciali catastali** e delle **tasse ipotecarie**, per gli atti assoggettati all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni, **con un'imposta sostitutiva**, eventualmente in **misura fissa**.

Come evidenziato nella Relazione illustrativa del provvedimento, si tratterebbe di un intervento sui tributi collegati agli atti di trasferimento immobiliare (sia a titolo oneroso che gratuito) e alle connesse formalità, come la trascrizione e voltura catastale;

- **generale semplificazione** della disciplina dell'imposta di bollo e dei tributi speciali tenendo conto della dematerializzazione degli atti (es. atti relativi agli appalti pubblici).

9. ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE

Nel corso dell'esame parlamentare del disegno di legge delega sono state inserite delle disposizioni in materia di attuazione del federalismo fiscale sia regionale che degli Enti locali volte alla revisione dei tributi regionali (art.13) e del sistema fiscale per Comuni, Città metropolitane e Province (art.14).

In questo modo si è inteso dare attuazione al principio costituzionale relativo all'autonomia impositiva di Regioni e Comuni (art.119 della Costituzione), intervenendo sia sul D.Lgs. 68/2011 (federalismo fiscale regionale), che sul federalismo fiscale degli Enti locali (*cf.* anche il D.Lgs. 23/2011 e s.m.i. in tema di fiscalità comunale).

9.1 FEDERALISMO FISCALE REGIONALE

L'art. 13 della legge 111/2023 definisce alcuni criteri direttivi che danno **piena attuazione al federalismo fiscale regionale**, quali:

- la revisione del meccanismo finalizzato a garantire fonti di finanziamento alternative in sostituzione dei finanziamenti statali soppressi;
- l'attribuzione della compartecipazione regionale all'IVA, in base al principio di territorialità delle entrate, che tenga conto del luogo di acquisto del bene o del domicilio del fruitore del servizio reso.

In sostanza, in linea con quanto previsto dagli artt.4 e 15 del D.Lgs. 68/2011, per l'attribuzione della compartecipazione all'IVA, in quote spettanti a ciascuna regione, viene sostituito il criterio della spesa storica con quello della territorialità e dei costi standard.

Fino alla definizione dell'aliquota di compartecipazione all'IVA basata sulla territorialità delle entrate, continuano ad applicarsi le regole attuali (specifico D.P.C.M. con cadenza annuale).

L'art.13 prevede, inoltre, una **ridefinizione dei tributi regionali** con:

- la modifica, l'eliminazione o la trasformazione dei tributi propri derivati (istituiti da legge statale con attribuzione di gettito) con tributi propri regionali (istituiti da legge regionale);
- la semplificazione degli adempimenti e dei procedimenti tributari, con proprie leggi, con particolare riferimento all'estensione dell'accertamento esecutivo ed alla definizione agevolata, anche sotto forma di adesione a quelle introdotte per le entrate erariali.

In ogni caso, l'attuazione del federalismo fiscale regionale dovrà necessariamente coordinarsi con le disposizioni in tema di "autonomia differenziata", all'esame del Parlamento.

9.2 FEDERALISMO FISCALE DI COMUNI E PROVINCE

L'art.14 della legge 111/2023 stabilisce una serie di **principi relativi all'attuazione**

del federalismo fiscale di Comuni, Città metropolitane e Province, in attuazione dell'art.119 della Costituzione.

In particolare, vengono previsti:

- il mantenimento della progressività fiscale, escludendo le doppie imposizioni fra Stato ed enti locali, fatte salve le addizionali degli enti sui tributi statali;
- il rafforzamento dell'autonomia finanziaria, mediante tributi propri, compartecipazioni ai tributi erariali e meccanismi di perequazione;
- la razionalizzazione dei tributi locali per quel che riguarda soggetti, base imponibile, aliquote ed agevolazioni, nonché modernizzazione dei sistemi di rilevazione dei dati per evitare l'evasione;
- la semplificazione degli adempimenti dichiarativi, la revisione della riscossione, anche prevedendo forme di definizione agevolata, e del sistema sanzionatorio, avendo riguardo al miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie.

10. REVISIONE DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI

All'art.16, la delega fiscale fissa una serie di principi generali volti a ridefinire gli adempimenti tributari, anche con riferimento agli Enti territoriali, semplificando gli obblighi dichiarativi e di versamento delle imposte, con:

- la revisione delle **comunicazioni tra amministrazione finanziaria e contribuenti**, favorendo l'adempimento spontaneo, anche attraverso soluzioni tecnologiche. A questo fine, viene annunciata anche la revisione degli **indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)**.

Infatti, diversamente da quanto previsto nella formulazione originaria del testo, la legge 111/2023 potenzia gli ISA allo scopo di rafforzare i regimi premiali vigenti, compresi quelli connessi alla riduzione dei **tempi di rimborso dei crediti fiscali**;

- l'individuazione di **ulteriori principi guida: irrilevanza degli inadempimenti formali ai fini della fruizione di benefici fiscali**, sospensione delle comunicazioni e degli inviti da parte dell'Amministrazione finanziaria nei mesi di agosto e dicembre, razionalizzazione dei termini degli adempimenti, anche dichiarativi, con particolare attenzione a quelli scadenti ad agosto, introduzione di sistemi di premialità per l'utilizzo di dichiarazioni precompilate.

11. ACCERTAMENTO, ADESIONE E ADEMPIMENTO SPONTANEO

L'art.17 della legge 111/2023 affronta il tema della **revisione delle modalità di accertamento delle imposte**, con una serie di principi volti a semplificare le procedure, anche mediante l'utilizzo di tecnologie digitali, ed a **garantire**, a pena di nullità, il **contraddittorio** al di fuori delle ipotesi dei controlli automatizzati.

Vengono, inoltre, introdotte specifiche disposizioni volte a favorire gli **istituti di collaborazione volontaria** del contribuente verso il Fisco, con:

- ✓ il rafforzamento dell'**adempimento collaborativo**⁵ che consiste nell'adozione di sistemi preventivi di rilevazione, misurazione e controllo del rischio fiscale da parte di professionisti qualificati. Al riguardo la legge prevede l'abbassamento della soglia d'accesso così da renderlo applicabile a soggetti di più ridotte dimensioni (oggi la suddetta soglia è fissata a 1 miliardo di euro di volume di affari o di ricavi - DM del 31 gennaio 2022).

Questa certificazione del rischio fiscale, se comunicata preventivamente all'Amministrazione finanziaria, consente al contribuente di accedere ad una serie di benefici, quali:

- la **riduzione di almeno 2 anni dei termini di decadenza per l'accertamento ai fini di imposte sul reddito ed IVA, nonché la riduzione o l'esclusione dalle sanzioni amministrative tributarie**. Da questi benefici sono esclusi i casi di violazioni fiscali causate da condotte fraudolente, a danno del reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente⁶;
 - l'**esclusione delle sanzioni penali tributarie**, specie quelle connesse al **reato di dichiarazione infedele**,⁷;
 - l'accesso a **istituti speciali di definizione** del rapporto tributario circoscritto, entro un determinato lasso temporale, in presenza di certificazioni rilasciate da professionisti attestanti la correttezza dei comportamenti del contribuente;
- ✓ l'introduzione del cd. "**concordato preventivo biennale**"⁸ per i **soggetti di minori dimensioni** (imprese e professionisti) che consente una **definizione anticipata**, della durata di 2 anni, della **base imponibile** su cui applicare le imposte sui redditi e l'IRAP, fermi restando gli obblighi contabili e dichiarativi.

A tal fine, la definizione degli importi da versare viene determinata tenuto conto anche delle banche dati esistenti e degli ISA, per i soggetti a cui si applicano tali strumenti.

Si decade dal concordato se il contribuente non documenta in modo adeguato l'ammontare dei ricavi per importi superiori a quelli dichiarati in misura significativa, in relazione al biennio d'imposta agevolato o negli anni precedenti;

- ✓ il **rafforzamento del principio di certezza del diritto tributario**, mediante una revisione dei termini di decadenza ai fini dell'accertamento per le componenti di reddito ad efficacia pluriennale e per le perdite di esercizio.

⁵ Cfr. Titolo III del Dlgs 128/2015.

⁶ Cfr. l'art.17, co.1, lett.g, nn. 1.9.1 e 1.9.3.

⁷ Cfr. l'art.17, co.1, lett.g, nn. 1.9.2.

⁸ Cfr. l'art.17, co.1, lett.g, n. 2

12. REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

L'art.18 della legge delega contiene linee guida per la revisione dei sistemi di riscossione, sia per i tributi erariali che degli Enti locali.

In questo senso, il Governo intende orientare l'attività di riscossione verso una maggiore efficienza, un'adeguata tutela del contribuente in fase istruttoria, nonché un utilizzo di tecnologie informatiche per favorire l'interoperabilità delle banche dati, ed evitare duplicazioni.

Tra questi principi rientra, altresì, la **velocizzazione dei rimborsi d'imposta**, ivi compresa la **revisione della disciplina dei rimborsi IVA** con finalità di razionalizzazione e semplificazione.

Inoltre, tra gli strumenti indicati dal Provvedimento per efficientare l'attività di riscossione vengono individuati, tra gli altri:

- la pianificazione annuale delle procedure di recupero, da concordare con il MEF;
- il discarico automatico degli importi non riscossi, al 31 dicembre del quinto anno successivo all'affidamento all'agente della riscossione;
- la salvaguardia del diritto di credito, con la notifica tempestiva della cartella di pagamento entro il nono mese successivo a quello di affidamento;
- la modifica delle condizioni di accesso ai piani di rateizzazione, con l'obiettivo di fissare a 120 il numero massimo di rate;
- il progressivo superamento del ruolo e della cartella di pagamento.

13. CONTENZIOSO TRIBUTARIO E SANZIONI

Ulteriori obiettivi della delega fiscale sono la revisione della disciplina del contenzioso tributario e del sistema sanzionatorio (artt.19 e 20).

13.1 CONTENZIOSO

Sotto tale profilo, in coerenza con il potenziamento dell'istituto dell'autotutela, l'art.19 della delega fiscale interviene sui vigenti istituti aventi finalità deflattive, operanti anteriormente alla costituzione in giudizio.

Viene, inoltre, previsto di ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria, con norme di semplificazione processuale.

In materia di esecuzione tributaria, viene prevista la razionalizzazione della suddivisione della giurisdizione tra giudice tributario e giudice civile.

Sempre nell'ottica di allineare il procedimento tributario con quello civile, la legge delega dispone che sia "rafforzato" il divieto di produrre nuovi documenti processuali nei gradi successivi al primo⁹.

⁹ Al riguardo, si ricorda che l'art. 58, co. 2, del D.Lgs. 546/1992 ("Disposizioni sul processo tributario") fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti in appello. Inoltre, le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione (art.32, co1). Si segnala,

Come ulteriori principi direttivi sul tema, vengono previsti:

- la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali entro 7 giorni dalla deliberazione di merito, ed il deposito della sentenza nei 30 giorni successivi;
- l'impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato;
- l'accessibilità, per i cittadini, alle sentenze tributarie in versione digitale disponibili nelle banche dati della giustizia tributaria gestite dal MEF, al fine di assicurare la parità delle parti in giudizio, nonché il diritto di difesa.

13.2 DISCIPLINA DELLE SANZIONI

Con riferimento, invece, alla revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e degli altri tributi erariali indiretti, nonché dei tributi degli enti territoriali, la legge delega fissa alcuni criteri direttivi. In particolare, l'art.20 definisce gli obiettivi comuni rispetto all'applicabilità delle sanzioni amministrative e penali, che riguardano:

- una **maggiore integrazione** tra **sanzioni amministrative e penali**, per evitare forme di duplicazione
- la **possibilità di compensare sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte** sui redditi **con crediti** nei confronti della P.A., per importi che raggiungono l'ammontare del debito d'imposta;
- la **validità delle sentenze penali definitive di assoluzione** "perché il fatto non sussiste" o "l'imputato non l'ha commesso", **anche nei procedimenti tributari**, sotto il profilo dell'accertamento dei fatti stessi;
- l'introduzione di una rigorosa distinzione, sia sul piano normativo che sanzionatorio, per le **fattispecie di compensazione indebita relative ai crediti d'imposta non spettanti ed inesistenti**.

Per quel che riguarda gli obiettivi fissati dalla legge 111/2023 per le **sole sanzioni amministrative**, viene prevista una revisione della disciplina del ravvedimento, con una riduzione graduale delle sanzioni in base al principio di proporzionalità e in linea con gli altri Stati europei.

Un'ulteriore disposizione di rilievo è quella che prevede l'**esclusione dalle sanzioni** per i **contribuenti** che presentino una **dichiarazione integrativa** al fine di **adeguarsi alle indicazioni** dell'Amministrazione finanziaria, fornite con successivi documenti di prassi, sempreché la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sull'ambito applicativo della normativa e che il contribuente provveda al pagamento dell'imposta dovuta.

inoltre, che nel processo civile non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che la parte dimostri di non aver potuto produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.

14. TESTI UNICI

L'art.21 della legge 111/2023 individua le tempistiche ai fini della codificazione della normativa tributaria:

- entro 12 mesi: **elaborazione di testi unici** con razionalizzazione delle norme vigenti **per settori omogenei**, coordinamento con la disciplina UE ed abrogazione delle disposizioni incompatibili o non più attuali;
- entro 24 mesi elaborazione di un **Codice unico di diritto tributario** con una parte generale ed una speciale sulle singole imposte.

15. DISPOSIZIONI FINANZIARIE

Viene previsto che alla copertura finanziaria della legge delega si provvederà mediante l'utilizzo delle risorse derivanti dai vari decreti legislativi di attuazione (es. revisione delle tax expenditures), con obbligo di copertura finanziaria per i decreti legislativi attuativi (art.22).

Inoltre, dall'attuazione della delega **non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, né incremento della pressione tributaria** rispetto a quella vigente.

Tuttavia, tale principio non esclude però la possibilità di una rimodulazione del prelievo fiscale fra le diverse categorie reddituali, con la conseguenza di possibili aggravii del carico fiscale in capo a specifiche tipologie di contribuenti, laddove non fossero trovate le necessarie risorse aggiuntive per la riforma.

I decreti legislativi che recano nuovi o maggiori oneri, o minori entrate, dovranno entrare in vigore contestualmente o successivamente a quelli che recano la necessaria copertura finanziaria.