



Delega al Governo per la riforma fiscale A.C. 1038

Dossier n° 38 - Elementi per la valutazione degli aspetti di legittimità costituzionale
4 luglio 2023

Informazioni sugli atti di riferimento

A.C.	1038
Titolo:	Delega al Governo per la riforma fiscale
Iniziativa:	Governativa
Iter al Senato:	No
Commissione competente :	VI Finanze
Sede:	referente
Stato dell'iter:	in corso di esame in commissione

Contenuto

La Commissione affari costituzionali è chiamata a esprimere il parere sul disegno di legge contenente delega al governo per la riforma fiscale (A.C. 1038), quale risultante dagli emendamenti approvati nel corso dell'esame in sede referente.

Il disegno di legge consta di **20 articoli**, articolati in cinque titoli.

Il **Titolo I** contiene i **principi generali** e i tempi di esercizio della delega (artt. 1-3) nonché i principi e i criteri direttivi per la riforma dello statuto del contribuente, con particolare riguardo alla disciplina dell'interpello (art. 4).

Il **Titolo II**, concernente i tributi, rappresenta la parte più ampia della delega ed è articolato in tre capi. Il Capo I concerne le **imposte sui redditi**, l'Iva e l'IRAP (artt. 5-8) ed un articolo nel quale confluiscono ulteriori disposizioni sulla materia (art. 9). Il Capo II (artt. 10-12) concerne tutte le altre **imposte indirette**. Il Capo III invece contiene un unico articolo concernente la **disciplina dei giochi** (art. 13).

Il **Titolo III** attiene alla disciplina delle procedure di **definizione dell'imponibile, accertamento, riscossione e contenzioso** (capo I, artt. 14-17) e le **sanzioni** (Capo II, artt. 18).

Il **Titolo IV** contiene i principi e i criteri direttivi relativi al **riordino della normativa** tributaria e alla **codificazione** (art. 19).

Il **Titolo V** contiene le **disposizioni finanziarie**.

Sintesi delle disposizioni del disegno di legge

L'**articolo 1 delega il Governo** ad adottare, **entro 24 mesi** dalla data di entrata in vigore della legge, **uno o più decreti legislativi recanti la revisione del sistema tributario**, indicando i principi e criteri direttivi generali e specifici cui deve attenersi la stessa (**comma 1**), disciplinando le modalità e i termini di esame parlamentare degli schemi di decreto legislativo (**commi 2-3**) e il meccanismo di slittamento del termine di delega (**comma 4**), stabilendo le modalità di coordinamento con la normativa vigente e di individuazione delle norme da abrogare (**commi 5**) e fissando i termini per l'adozione degli eventuali decreti legislativi correttivi (**comma 6**).

L'**articolo 2** individua i **seguenti principi generali** cui il Governo deve attenersi nell'esercizio della delega: stimolo della crescita economica e alla natalità, prevenzione e riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale, razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario e revisione degli adempimenti dichiarativi e di versamento per i contribuenti. Si prevede anche un trattamento particolare per gli atti di trasferimento o di destinazione di beni e diritti in favore di persone con disabilità e l'applicazione dei principi e criteri direttivi generali di cui alla legge sul federalismo fiscale

Nel corso dell'esame in sede referente sono state introdotte alcune specificazioni (come ad esempio un esplicito riferimento al principio di progressività) e precisazioni (ossia i soggetti cui deve essere prioritariamente indirizzato il beneficio fiscale).

L'**articolo 3** reca i principi e criteri direttivi di **delega** per la riforma del sistema fiscale con **riferimento** agli **aspetti internazionali e sovranazionali del sistema tributario**, con particolare riferimento all'adeguamento dell'ordinamento **tributario nazionale** agli **standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea**, alle **raccomandazioni OCSE** nell'ambito del **progetto BEPS** (*base erosion and profit shifting*) contro l'erosione della base imponibile, alla migliore prassi internazionale e alle convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni. Più in dettaglio, la norma individua come ambito di intervento **la revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche**, delle **società** e degli **enti diversi dalle società** come **criterio di collegamento personale all'imposizione** e come obiettivo quello di promuovere l'introduzione di misure volte a conformare il sistema di imposizione sul reddito a una **maggiore competitività sul piano internazionale**. Si prevede inoltre il coordinamento di tale disciplina con quella relativa alla stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia, anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile (inciso aggiunto nel corso dell'esame in sede referente).

L'**articolo 4** stabilisce che il Governo, nell'esercizio della delega per la revisione del sistema fiscale, osservi una serie di principi e criteri direttivi per la revisione dello **Statuto dei diritti del contribuente** tra i quali, oltre al **rafforzamento dell'obbligo di motivazione** degli atti impositivi, e alla valorizzazione dei principi di **legittimo affidamento** e di **certezza del diritto**, rilevano specialmente i principi introdotti in materia di interpelli.

A seguito di una modifica introdotta in sede referente le norme dello Statuto dei diritti del contribuente sono qualificate come principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria.

Nel corso dell'esame in sede referente sono stati inoltre introdotti due principi di delega: il primo diretto a istituire disciplinare l'istituto della **consulenza giuridica**, distinguendolo dall'interpello e prevedendone presupposti, procedure ed effetti, assicurando che non ne derivino nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica; il secondo volto a prevedere l'istituzione e la definizione dei compiti del Garante nazionale del contribuente con la contestuale soppressione del Garante del contribuente, operante presso ogni direzione delle entrate regionale e delle province autonome.

L'**articolo 5** contiene i principi e i criteri direttivi in materia di IRPEF.

In termini generali si dispone **la revisione e la graduale riduzione dell'Irpef**, nel rispetto del principio di progressività e tendenzialmente e gradualmente diretto al raggiungimento di un'aliquota unica. Nel riordino delle agevolazioni si deve tenere conto delle relative finalità, con particolare riguardo ad alcuni elementi (tra cui la composizione del nucleo familiare, la tutela del bene casa e della salute, dell'istruzione). Si prevede inoltre il graduale **perseguimento della equità orizzontale** attraverso, tra l'altro: l'applicazione della stessa area di esenzione fiscale e dello **stesso carico impositivo Irpef indipendentemente dalla natura del reddito prodotto**; la possibilità del contribuente di **dedurre i contributi previdenziali obbligatori**; con le modifiche in sede referente, è stata limitata l'applicazione della cd. *flat tax* incrementale, originariamente prevista in via generalizzata dal testo del disegno di legge presentato dal Governo, alle retribuzioni corrisposte a titolo di straordinario che eccedono una determinata soglia e sui redditi da lavoro dipendente e assimilati se riferibili alla percezione della tredicesima mensilità. E' stata altresì prevista l'introduzione, nella medesima sede referente, di una tassazione *flat*, in misura agevolata, sui premi di produttività.

Specifici principi sono previsti per i **redditi agrari** con l'obiettivo di **favorire ed agevolare l'aggiornamento delle classi e qualità di coltura** prevedendo, tra l'altro, un regime di favore per i redditi ottenuti da soggetti titolari di pensione o di redditi modesti che svolgano attività agricole.

Per quanto concerne i **redditi dei fabbricati**, il disegno di legge indica la possibilità di estendere il regime della cedolare secca agli immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo, qualora, è stato precisato in sede referente, il conduttore sia un esercente, una attività d'impresa, o di arti e professioni.

Diversi principi e criteri direttivi concernono i **redditi di natura finanziaria** rispetto ai quali si prevede la creazione di un'unica categoria reddituale (superando quindi la distinzione tra redditi da capitale e redditi diversi), determinando il valore di tali redditi sulla base del **principio di cassa** e assicurando una più ampia possibilità di compensazione tra componenti positivi e negativi (è stato precisato in sede referente che ciò deve avvenire nel rispetto dell'obiettivo di contenere gli spazi di elusione e di erosione dell'imposta). Viene inoltre prevista l'ipotesi di tassazione sostitutiva di imposte sui redditi e relative addizionali applicabile ai redditi finanziari, e iniziative agevolative e di semplificazione con riferimento ai rendimenti finanziari delle forme previdenziali complementari e per gli enti previdenziali privati.

Con riferimento ai **redditi da lavoro dipendente e assimilati**, i principi e criteri direttivi prevedono **revisione e la semplificazione** delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dall'imponibile salvaguardando specifiche **finalità**.

Per quanto riguarda il **lavoro autonomo**, nell'ottica di semplificazione e razionalizzazione, si prevede in particolare: il concorso alla formazione del reddito di tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo conseguiti; l'allineamento del trattamento fiscale degli immobili strumentali, nonché di quelli a uso

promiscuo; la riduzione delle ritenute operate sui compensi, nel caso in cui ci si avvalga di dipendenti e collaboratori; la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali.

Per quanto riguarda i **redditi d'impresa**, il disegno di legge prevede un regime opzionale di tassazione per le imprese in contabilità ordinaria, per favorire la neutralità tra i diversi sistemi di tassazione, mediante l'assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società e l'assoggettamento ad aliquota proporzionale allineata a quella ordinaria dell'Ires. Sono infine contemplati specifici **interventi sui cd. redditi diversi**.

L'articolo 5 è stato oggetto di **diverse modifiche in sede referente**: è stato specificato che, nella revisione e riduzione dell'Irpef, tenuto conto della composizione del nucleo familiare, **occorre prendere in considerazione, in particolare, i nuclei familiari** in cui sia **presente una persona con disabilità**; per quanto riguarda la tutela del bene costituito dalla casa, è stato specificato che tale tutela avviene con riferimento: alla **casa in proprietà o in locazione**; al miglioramento di efficienza energetica e riduzione del rischio sismico cui è stato aggiunto l'obiettivo della rigenerazione urbana e rifunzionalizzazione edilizia, valutando anche le esigenze di **tutela, manutenzione e conservazione dei beni culturali**; è stato previsto che nella medesima revisione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche l'esecutivo abbia riguardo a misure volte a favorire la **propensione a stipulare assicurazioni** con oggetto il **rischio di eventi calamitosi**, nonché volte a favorire lo stabile inserimento nel mercato del lavoro dei giovani che non hanno compiuto il trentesimo anno di età. E' stato chiarito che i **redditi di natura finanziaria**, nell'impianto di delega, devono essere inclusi nel reddito complessivo. Inoltre, nell'esercizio della delega il Governo è chiamato a valutare l'**introduzione**, per un **periodo limitato** di tempo, di misure idonee a **favorire i trasferimenti di residenza nei comuni periferici e ultraperiferici**, come individuati dalla Strategia nazionale per le aree interne. Un ulteriore principio di delega introdotto in sede referente prevede l'adozione di **misure** volte a favorire la **permanenza in Italia di studenti ivi formati**, anche mediante la **razionalizzazione degli incentivi per il rientro in Italia** di persone ivi formate e occupate all'estero.

E' stato infine introdotto un principio di delega, con particolare riguardo alle **modalità di versamento dell'IRPEF dovuta dai lavoratori autonomi, dagli imprenditori individuali** e dai contribuenti a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale, diretto a prevedere una migliore distribuzione del carico fiscale nel tempo, anche mediante la progressiva introduzione della periodicità mensile dei versamenti degli acconti e dei saldi e un'eventuale riduzione della ritenuta d'acconto ed è stato precisato, con riguardo alla tassazione dei collezionisti di opere d'arte, l'esonero dei medesimi da ogni forma dichiarativa di carattere patrimoniale.

L'**articolo 6** reca i principi e i criteri direttivi per la **revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti**. In sintesi, **a seguito delle modifiche introdotte in sede referente**, si prevede, oltre alla semplificazione dell'allineamento tra valori civilistici e fiscali, un **doppio regime agevolato rispetto all'Ires** ordinaria: accanto all'aliquota ordinaria (attualmente pari al 24%) infatti, in sostituzione del principio di delega originariamente previsto alla lettera a), si prevedono due regimi di vantaggio complementari. Il primo prevede la riduzione dell'aliquota dell'IRES nel caso in cui sia impiegata in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, in nuove assunzioni o in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili, una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito entro i due periodi d'imposta successivi alla sua produzione. La riduzione non si applica al reddito corrispondente agli utili che, nel predetto biennio, sono distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa; per le imprese che non beneficiano della riduzione come appena descritta, viene introdotta la possibilità di fruire di eventuali incentivi fiscali riguardanti gli investimenti qualificati, anche attraverso il potenziamento dell'ammortamento, nonché di misure finalizzate all'effettuazione di nuove assunzioni, anche attraverso la possibile maggiorazione della deducibilità dei costi relativi alle medesime. Sono inoltre introdotti specifici principi e criteri direttivi relativi a specifici aspetti contabili (dalla valutazione degli interessi passivi, della disciplina dei **conferimenti di azienda**, dal regime di **compensazione delle perdite** fiscali, all'introduzione di un **regime speciale**, in caso di passaggio dei beni **dall'attività commerciale a quella non commerciale** e viceversa).

Nel corso dell'esame in sede referente è stato infine aggiunto un nuovo principio di delega primo diretto ad introdurre la disciplina fiscale relativa alla scissione societaria parziale.

L'**articolo 7** reca i **principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'Iva** prevedendo una ridefinizione dei **presupposti** dell'imposta in modo da renderli più aderenti alla normativa dell'Unione europea, la revisione della disciplina delle **operazioni esenti** la razionalizzazione del numero e della misura delle **aliquote** Iva, la revisione della disciplina della **detrazione** ed alcuni interventi più settoriali (con riferimento al gruppo Iva, terzo settore, importazione di opere d'arte).

L'**articolo 8** stabilisce principi e criteri direttivi specifici volti a realizzare il **graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive**, indicando le priorità di attuazione dell'intervento.

L'articolo 9 disciplina diversi ambiti specifici attinenti **all'imposizione sui redditi**, tra i quali si colloca innanzi tutto la razionalizzazione e la semplificazione dei criteri di **determinazione del reddito d'impresa** prevedendo inoltre la razionalizzazione degli incentivi alle imprese e della fiscalità di vantaggio; sono stabiliti principi e criteri direttivi con riferimento ai redditi delle imprese che accedono agli istituti disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, alle società "di comodo", nonché con riferimento ai regimi agevolativi per gli enti del **Terzo settore** e alle misure fiscali per gli enti sportivi.

Nel corso dell'esame in sede referente sono stati introdotti tre ulteriori principi di delega: il primo diretto a semplificare e razionalizzare la disciplina della liquidazione ordinaria delle imprese individuali e delle società commerciali; il secondo volto a prevedere al fine di garantire il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici la semplificazione e la razionalizzare la disciplina del codice civile in materia di bilancio, con particolare riguardo alle imprese di minori dimensioni e la previsione della possibilità per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS per il bilancio consolidato, la facoltà di applicarli anche al bilancio di esercizio, salve alcune eccezioni; il terzo volto a favorire lo sviluppo economico del Mezzogiorno e la riduzione del divario territoriale, valutando la semplificazione del sistema di agevolazioni fiscali nei riguardi delle imprese.

L'articolo 10, modificato nel corso dell'esame in sede referente, specifica i principi e i criteri direttivi specifici relativi ai **tributi indiretti diversi dall'Iva**, con particolare riferimento all'imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni e imposta di bollo.

In particolare, tra gli altri, interventi si prevede di razionalizzare la disciplina dei singoli tributi, anche mediante l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili, ovvero mediante la revisione della base imponibile o della misura dell'imposta applicabile nonché di prevedere il sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro.

Nel corso dell'esame in sede referente è stato introdotto uno specifico principio di delega diretto al riordino delle tasse automobilistiche valutando l'eventuale progressivo superamento dell'addizionale erariale sulla tassa automobilistica per le autovetture e gli autoveicoli destinati al trasporto promiscuo di persone e cose, aventi potenza superiore a 185 chilowatt (cosiddetto superbollo);

L'articolo 11 reca i principi e i criteri direttivi specifici a cui il Governo è tenuto ad attenersi per la revisione della **disciplina doganale**, attraverso il riassetto del quadro normativo in materia doganale, il completamento della telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali, il potenziamento dello Sportello unico doganale e dei controlli ed il riordino delle procedure di liquidazione, accertamento, revisione dell'accertamento e riscossione. Si prevede infine la revisione dell'istituto della controversia doganale.

L'articolo 12 reca i principi e i criteri direttivi per **l'attuazione della delega** con riferimento alle **accise** e alle **altre imposte indirette** sulla produzione e sui consumi. Si prevedono vari principi e criteri direttivi tra i quali la rimodulazione delle aliquote di accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica e sul teleriscaldamento in modo da tener conto dell'impatto ambientale di ciascun prodotto, la promozione della produzione di energia elettrica, di gas metano o di gas naturale o di altri gas ottenuti da biomasse o altre risorse rinnovabili e la rimodulazione della tassazione sui prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica per incentivare l'uso di quelli più compatibili con l'ambiente intervenendo inoltre sulle agevolazioni in materia di accisa sui prodotti energetici, con particolare riferimento ai sussidi ambientalmente dannosi. Specifici principi concernono gli adempimenti relativi ai prodotti alcolici e la revisione della disciplina di applicazione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti.

Nel corso dell'esame in sede referente è stato introdotto un principio di delega concernente il divieto di vendita a distanza, transfrontaliera o con approvvigionamento transfrontaliero ai consumatori che acquistano nel territorio dello Stato dei prodotti da inalazione contenenti nicotina o preparati allo scopo di consentire l'assorbimento di questa sostanza senza inalazione o combustione.

L'articolo 13, contenente i principi e i criteri direttivi in materia di **giochi**, conferma innanzitutto il modello organizzativo del sistema dei giochi basato sul **regime concessorio e autorizzatorio**. Reca inoltre i principi e i criteri direttivi per il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici, con specifico riguardo, tra l'altro, alla tutela dei soggetti maggiormente vulnerabili e alla prevenzione dei fenomeni di disturbi da gioco d'azzardo, alla dislocazione territoriale degli esercizi, ai requisiti soggettivi e di onorabilità dei soggetti concessionari, alla crisi del rapporto concessorio, alla riserva statale nella organizzazione ed esercizio dei giochi, al prelievo erariale, alla partecipazione degli enti locali al procedimento di autorizzazione e di pianificazione, alle regole di rilascio delle licenze, alla disciplina dei controlli e dell'accertamento dei tributi, alla qualificazione e alla responsabilità degli organismi di certificazione degli apparecchi da intrattenimento. Nel corso dell'esame in sede referente sono stati introdotti due principi di delega: il primo volto a prevedere l'impiego di forme di comunicazione del gioco legale coerenti con l'esigenza di tutela dei soggetti più vulnerabili; il secondo contenente la previsione dell'accesso, da parte dei soggetti pubblici e privati che svolgono attività di prevenzione e cura della patologia da gioco d'azzardo, ai dati concernenti la diffusione territoriale, la raccolta, la spesa e la tassazione dei giochi autorizzati di qualsiasi tipologia e classificazione.

L'**articolo 14** contiene undici principi e criteri direttivi concernenti relativi alla **revisione generale degli adempimenti tributari** aventi ad oggetto l'introduzione di misure per la semplificazione degli obblighi dichiarativi e di versamento, anche tenendo conto dei periodi di riduzione dell'attività lavorativa (agosto e dicembre); interventi diretti a favorire l'accesso ai servizi dell'amministrazione finanziaria; misure dirette a **rafforzare la posizione dei cittadini nel rapporto con l'amministrazione finanziaria** ed interventi concernenti **l'amministrazione finanziaria**. Sono inoltre individuati due principi concernenti specificamente il riordino della **disciplina delle cauzioni in materia di accisa** e la **revisione** delle procedure amministrative per la gestione della rete di vendita dei prodotti del tabacco.

L'**articolo 15** indica principi e criteri direttivi specifici per la **revisione dell'attività di accertamento**. Le norme di delega prevedono misure di **semplificazione** del procedimento accertativo e un'applicazione generalizzata del **procedimento del contraddittorio**. In particolare, la disposizione delega al Governo il compito di disciplinare il diritto al contraddittorio **in modo omogeneo** concedendo anche al contribuente un termine congruo per le eventuali osservazioni, su cui l'ente impositore è tenuto a motivare espressamente in caso di mancato accoglimento delle stesse. Viene previsto, inoltre, il riordino delle norme in materia di **analisi delle posizioni di rischio fiscale** e l'utilizzo sempre maggiore delle tecnologie digitali (anche supportate dall'**intelligenza artificiale**), un potenziamento e una semplificazione del regime dell'**adempimento collaborativo** (anche attraverso maggiori meccanismi premiali e la riduzione della soglia di ingresso al regime), nonché a introdurre per i soggetti di minori dimensioni la possibilità di accedere a un **concordato preventivo biennale**. Altre norme sono rivolte ad assicurare una maggiore certezza del diritto tributario anche attraverso la diminuzione degli aggravati degli oneri amministrativi previsti per il contribuente.

L'**articolo 16** reca i principi e i criteri direttivi specifici per una revisione del sistema nazionale della **riscossione** che assicuri una maggiore efficacia, imparzialità ed efficienza. Oltre a diversi aspetti procedurali si prevede il discarico automatico, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse, con individuazione delle quote automaticamente discaricate in ciascun anno da sottoporre al controllo; la revisione della responsabilità dell'agente della riscossione, oltre alla salvaguardia del credito, all'aggiornamento tecnologico, il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento nonché dell'attuale separazione tra Agenzia delle entrate ed Agenzia delle entrate-Riscossione.

L'**articolo 17** reca i principi e i criteri direttivi a cui il Governo è chiamato ad attenersi nell'esercitare la delega conferita per la revisione della **disciplina e dell'organizzazione dei processi tributari** con particolare riguardo al rafforzamento agli istituti deflattivi del contenzioso, all'implementazione del processo di informatizzazione della giustizia tributaria nonché intervenendo su alcuni aspetti procedurali e organizzativi.

Con l'**articolo 18**, si prevedono una serie di principi e criteri direttivi specifici per la **revisione del sistema sanzionatorio** tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto, di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali. Obiettivo delle norme è razionalizzare, riparametrare e coordinare il rapporto tra sanzioni amministrative e penali, anche definendo specifici aspetti (ad esempio l'introduzione di uno specifico reato di sottrazione applicabile ai tabacchi lavorati ed ai prodotti ad essi assimilati e i reati doganali).

L'**articolo 19** reca la delega per la **codificazione della normativa fiscale** e detta i principi e i criteri direttivi che il Governo è chiamato a seguire per un **riordino** organico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale mediante la redazione di testi unici e di un vero e proprio codice tributario.

L'**articolo 20** reca le disposizioni riguardanti gli oneri derivanti dalle norme di delega e le relative coperture finanziarie. Anche sulla base di quanto indicato dalla relazione tecnica, **le norme di delega non comportano oneri immediati per la finanza pubblica**. Viceversa la realizzazione della riforma attraverso gli specifici decreti legislativi che il Governo intenderà adottare, qualora comporti dei costi per la finanza pubblica, dovrà trovare copertura secondo modalità specificamente indicate dalla norma medesima.

Relazioni allegata o richieste

La proposta di legge è accompagnata dalla relazione illustrativa, dalla relazione tecnica, dall'analisi tecnico normativa e dall'analisi dell'impatto della regolamentazione.

Collegamento con lavori legislativi in corso

Risulta presentato al Senato un disegno di legge di delega al Governo per la revisione del sistema fiscale (A.S.561), il cui esame non è stato tuttavia avviato.

Inoltre l'A.S. 571, recante un disegno di legge di delega al Governo in materia di revisione del sistema degli incentivi alle imprese e di semplificazione delle relative procedure, contiene all'articolo 1, quale oggetto della legge delega, quello di definire le disposizioni per **la revisione del sistema degli incentivi alle imprese**, con la finalità di rimuovere gli ostacoli al pieno dispiegamento di efficacia dell'intervento pubblico a sostegno del tessuto produttivo mediante le politiche di incentivazione. L'articolo 2 del medesimo disegno di legge delega identifica i principi generali per le politiche pubbliche di incentivazione alle imprese e per la loro concreta attuazione. L'articolo 3 delega il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per la definizione di un **quadro organico degli incentivi alle imprese**. Nel rispetto dei principi generali dettati dall'articolo 2 e degli ulteriori principi e criteri direttivi definiti agli articoli 4 e 6, al Governo è affidato il compito di razionalizzare l'offerta di incentivi e armonizzare la disciplina mediante la redazione di un Codice.

Il disegno di legge in commento prevede all'articolo 9, comma 1, lettere d) ed e) i seguenti principi di delega: d) **rivedere e razionalizzare**, anche in adeguamento ai principi di cui all'articolo 6, comma 1, lettera a), **gli incentivi fiscali alle imprese e i meccanismi di determinazione e fruizione degli stessi**, tenendo altresì conto della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 14 dicembre 2022; e) **rivedere la fiscalità di vantaggio**, in coerenza con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato, privilegiando le fattispecie che rientrano nell'ambito del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, al fine di consentire il riconoscimento di agevolazioni fiscali alle imprese senza la previa autorizzazione da parte della Commissione europea.

L'analisi tecnico normativa, pur dando conto di tale possibile interferenza tra le due leggi delega, considera tuttavia compatibili i principi di delega presenti nelle due proposte di legge.

Rispetto delle competenze legislative costituzionalmente definite

L'articolo 1, comma 1 del disegno di legge stabilisce che nell'esercizio della delega il governo si conformi tra l'altro ai principi costituzionali. All'articolo 13, comma 2, lettera g, si fa specifico riferimento al rispetto dell'articolo 23 della Costituzione (nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge) con riguardo alla imposizione tributaria sui giochi.

La materia rientra nella **competenza legislativa esclusiva dello Stato, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera e) Cost.** (sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie).

I principi di progressività e capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale

L'**articolo 53** della Costituzione individua i due principi fondamentali che ispirano il nostro sistema di imposizione fiscale.

La disposizione prevede, al primo comma, che "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" e, al secondo comma, che "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

Tali principi, nel corso degli anni, hanno formato oggetto di ampia elaborazione da parte della Corte costituzionale che ne ha delineato la caratterizzazione.

La Corte ha anche indicato le caratteristiche delle prestazioni tributarie. Da ultimo la [sentenza 263 del 2020](#) ha precisato che: «La prestazione tributaria annovera – tra i suoi requisiti indefettibili – una disciplina legale finalizzata in via prevalente a provocare una decurtazione patrimoniale del soggetto passivo, svincolata da ogni modificazione del rapporto sinallagmatico» ([sentenza n. 178 del 2015](#)) e che «Le risorse derivanti dal prelievo, connesse a un presupposto economicamente rilevante, rivelatore della capacità contributiva, devono essere poi destinate a sovvenire pubbliche spese» (sentenze [nn. 240 del 2019](#) e n. [89 del 2018](#)).

Di seguito si propone una ricostruzione delle linee di principio indicate dalla Corte con riferimento ai citati principi.

Il principio di contribuzione secondo la capacità contributiva

Il principio di contribuzione secondo la propria capacità contributiva, sin dai primi anni di analisi giurisprudenziale, è stato dalla Corte considerato (già con la [sentenza n. 155/1963](#)) come "un armonico e specifico sviluppo del principio di eguaglianza contenuto nell'articolo 3", ragion per cui, in relazione alle imposte dirette, la Corte ha affermato l'esigenza «di imposizione eguale per redditi eguali e di imposizione diversa per redditi diversi».

Secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, per «capacità contributiva» ai sensi dell'art. 53 Cost., si deve intendere l'idoneità del soggetto all'obbligazione d'imposta, desumibile dal presupposto economico cui l'imposizione è collegata, presupposto che consiste in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza,

secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di legittimità costituzionale sotto il profilo della loro arbitrarietà o irrazionalità (ex plurimis, sentenza n. 42 del 1992).

Dato questo inquadramento, la Corte ha peraltro autonomamente posto limiti al sindacato di legittimità costituzionale rilevando che al giudice delle leggi **non spetta valutare e determinare l'entità e la proporzionalità dell'onere tributario** imposto, trattandosi di compito riservato al legislatore, bensì soltanto **controllare che le norme in questione non siano assolutamente arbitrarie o irrazionali**.

È del resto principio consolidato nella giurisprudenza della Corte costituzionale che il controllo «in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.», **si riconduce a un «giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali** in materia tributaria, al fine di verificare **la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico»** ([sentenza n. 116 del 2013](#) ma anche, ex plurimis, sentenze [n. 10 del 2015](#), [n. 223 del 2012](#), [n. 111 del 1997](#), nonché, in senso analogo, già [sentenza n. 42 del 1980](#)).

In tale contesto, la recente [sentenza 262 del 2020](#) ha, ad esempio, ribadito che "L'ampia discrezionalità del legislatore tributario nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva (ex plurimis, [sentenza n. 269 del 2017](#)) **non si traduce in un potere discrezionale altrettanto esteso nell'individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile**, una volta identificato il presupposto d'imposta: quest'ultimo diviene, infatti, il limite e la misura delle successive scelte del legislatore".

In altri termini il legislatore, una volta scelto un presupposto d'imposta, deve attenersi ai principi applicabili al regime prescelto.

La sentenza n. 262 del 2020 si riferisce all'ineducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali dall'imponibile delle imposte sui redditi d'impresa dall'IRES, dichiarando irragionevole tale regime e precisando, tra l'altro, che: "una volta che il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del «reddito complessivo netto», scegliendo di privilegiare tra diverse opzioni quella della determinazione analitica del reddito, non può, senza rompere un vincolo di coerenza, rendere ineducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente".

Con la [sentenza n. 162 del 2008](#) la Corte ha fissato il principio secondo il quale «la capacità contributiva, desumibile dal presupposto economico al quale l'imposta è collegata, **può essere ricavata, in linea di principio, da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza**, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della palese arbitrarietà e manifesta irragionevolezza». Analoga affermazione si ha [nella sentenza n. 156 del 2001](#), secondo la quale il legislatore gode di un'ampia discrezionalità nell'individuare «i **singoli fatti espressivi della capacità contributiva** che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale».

Anche la [sentenza n. 240 del 2017](#) stabilisce che «al legislatore spetta un'ampia discrezionalità in relazione alle varie finalità alle quali s'ispira l'attività di imposizione fiscale» con il solo il limite della non arbitrarietà e della non manifesta irragionevolezza e sproporzione della scelta effettuata.

Tali principi sono ribaditi dalla citata [sentenza n. 269 del 2017](#).

Nell'[ordinanza n. 341 del 2000](#) viene scolpito un altro rilevante principio (più volte ripetuto nelle pronunce della Corte, ad esempio, ex plurimis, nella [sentenza n. 116 del 2013](#)) al fine di valutare la ragionevolezza delle scelte di imposizione fiscale: la pronuncia infatti chiarisce che, se è vero che «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria, essa esige invece un indefettibile **raccordo con la capacità contributiva**», (...) pertanto, «**ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti**, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione» ([sentenza n. 111 del 1997](#)).

Una concreta applicazione di questo principio si riscontra nella [sentenza n. 116 del 2013](#) (che dichiarava incostituzionale il taglio delle pensioni sopra una certa soglia, con destinazione delle risorse così ottenute al bilancio dello Stato), che ha evidenziato come nella valutazione della capacità contributiva una discriminazione per tipologie di reddito, non adeguatamente motivata, appare irragionevole. Tuttavia la [sentenza n. 234 del 2020](#) ha invece riconosciuto come ragionevole l'intervento di sospensione per un periodo determinato della rivalutazione delle pensioni di importo elevato, anche in considerazione del fatto che le risorse così reperite restavano nel circuito previdenziale.

Sempre sul tema dell'ammissibilità delle cosiddette **discriminazioni qualitative dei redditi** va ricordata la [sentenza n. 288 del 2019](#), sull'imposta «addizionale» IRES le imprese creditizie, finanziarie e assicurative.

Nella pronuncia si ribadisce che la pur ampia discrezionalità di cui gode in astratto il legislatore nell'identificare gli indici di capacità contributiva «si riduce laddove sul piano comparativo vengano in evidenza, in concreto, altre situazioni in cui lo stesso legislatore, in difetto di coerenza nell'esercizio della stessa, ha effettuato scelte impositive differenziate a parità di presupposti», dal momento che «[i]n questi casi [...] viene in causa il principio dell'eguaglianza tributaria». Si riconosce, nondimeno, che, ricorrendo determinate condizioni, nelle peculiari caratteristiche del mercato finanziario, può essere non irragionevolmente individuato uno specifico e autonomo indice di capacità contributiva, idoneo a giustificare una regola differenziata di determinazione della base imponibile, occorrendo considerare «l'insieme degli

interventi legislativi che hanno complessivamente accompagnato quello censurato», ove quest'ultimo «[si collochi] nel contesto di una riforma [...] che ha prodotto significativi effetti compensativi in riferimento ai soggetti passivi della nuova imposta».

Nella [sentenza n. 288 del 2019](#) la Corte costituzionale ricorda come l'inderogabilità del dovere tributario si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi **bilanciamenti** che la Costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva.

Sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, «si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale».

Una recente ricostruzione degli orientamenti della Corte costituzionale in merito al principio di progressività si ritrova nella [sentenza n.108 del 2023](#).

Il principio di progressività

Con riferimento al principio di progressività, la Corte costituzionale ha già da tempo affermato che lo stesso si riferisce «al **sistema tributario nel suo complesso** e non ai singoli tributi, dal momento che il principio stesso, se inteso come crescita dell'aliquota correlata con l'ammontare del reddito, non può che aver riguardo al rapporto diretto fra imposizione e reddito personale complessivo del contribuente» ([sentenza n. 159 del 1985](#), ma già affermato *ex multis* nella sentenza 12 del 1960).

Già con la [sentenza n. 128 del 1966](#) la Corte aveva chiarito che «il principio di progressività, se inteso nel senso che l'aliquota aumenta con il crescere del reddito, presuppone un rapporto diretto fra imposizione e reddito individuale del contribuente, e viene in forza dell'invocata statuizione a governare le imposte personali». La medesima pronuncia segnala peraltro come «nella molteplicità e varietà di imposte, attraverso le quali viene ripartito fra i cittadini il carico tributario, non tutti i tributi si prestano, dal punto di vista tecnico, all'adattamento al principio della progressività».

In diverse occasioni la Corte ha avuto modo di misurarsi con il tema della **progressività** in riferimento al sistema della **rendita catastale** come base per la determinazione del reddito imponibile, «la cui finalità è quella di fissare in valori obiettivi [...] l'attitudine del bene a produrre reddito» ([sentenza n. 263 del 1994](#)), ovvero sia la potenzialità economica dello stesso.

Negli anni successivi alla riforma del Titolo V della Costituzione, la Corte ha esaminato alcune questioni concernenti i risvolti applicativi del principio di progressività *ex art. 53 Cost. con specifico riferimento alla fiscalità delle Regioni*. In particolare, pronunciandosi sulle **addizionali regionali all'IRPEF**, la Consulta ha rilevato che, se pure il complessivo carattere progressivo dell'IRPEF «non è certo mess(o) in discussione dalle modeste (rispetto alle aliquote statali) addizionali regionali» ([sentenza n. 8 del 2014](#)), permettendo così alla fonte sub-statale di prevedere un'unica aliquota per larghe fasce di reddito, deve in ogni caso «negarsi che la Costituzione stabilisca una riserva esclusiva di competenza legislativa dello Stato in tema di progressività dei tributi. Al contrario, ai sensi dell'art. 53, secondo comma, Cost., la progressività è principio che deve informare l'intero sistema tributario ed è, quindi, legittimo che anche le Regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, improntino il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite. Nella specie, la scelta del legislatore regionale di articolare l'addizionale all'IRPEF secondo scaglioni crescenti di reddito non solo rispetta i limiti di imposizione posti dalla legge statale, ma sviluppa coerentemente, a livello regionale, la struttura tipicamente "progressiva" di detta imposta erariale» ([sentenza n. 2 del 2006](#)).

Cost038	Servizio Studi Dipartimento Istituzioni	st_istituzioni@camera.it - 066760-3855	 CD_istituzioni
	Servizio Studi Dipartimento Finanze	st_finanze@camera.it - 066760-9496	 CD_finanze